

# **Die bilanzielle Behandlung von Prototypen nach Handelsrecht, Steuerrecht und den IAS/IFRS**

**D i p l o m a r b e i t**

**an der Hochschule Meißen (FH) und dem Fortbildungszentrum des  
Freistaates Sachsen  
Fachbereich Steuerverwaltung**

**vorgelegt von  
Isabell Hupka  
aus Bonn**

**Meißen, 12.03.2018**

# Inhaltsverzeichnis

|   |    |
|---|----|
| Abkürzungsverzeichnis .....                                     | IV |
| 1 Einleitung.....   | 1  |
| 2 Grundlagen.....   | 3  |
| 2.1 Begriffsbestimmung und Bedeutung des Prototyps .....        | 3  |
| 2.2 Rechnungslegung nach HGB, Steuerrecht und den IAS/IFRS..... | 3  |
| 3 Bilanzierung von Prototypen nach HGB.....                     | 6  |
| 3.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit.....                        | 6  |
| 3.1.1 Wirtschaftlicher Nutzen.....                              | 6  |
| 3.1.2 Selbständige Verwertbarkeit bzw. Verkehrsfähigkeit .....  | 7  |
| 3.1.3 Bilanzielle Greifbarkeit .....                            | 8  |
| 3.1.4 Selbständige Bewertbarkeit .....                          | 9  |
| 3.2 Einordnung als immaterieller Vermögensgegenstand .....      | 9  |
| 3.3 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit.....                        | 10 |
| 3.3.1 Abgrenzung von Forschung und Entwicklung .....            | 12 |
| 3.3.2 Aktivierungszeitpunkt.....                                | 14 |
| 3.4 Zugangsbewertung.....                                       | 16 |
| 3.5 Folgebewertung.....   | 17 |
| 3.5.1 Planmäßige Abschreibungen.....                            | 17 |
| 3.5.2 Außerplanmäßige Abschreibungen.....                       | 18 |
| 3.6 Ausweis und Angabepflichten.....                            | 18 |
| 4 Bilanzierung von Prototypen nach Steuerrecht .....            | 20 |
| 4.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit.....                        | 20 |
| 4.1.1 Werthaltigkeit.....                                       | 20 |
| 4.1.2 Selbständige Bewertbarkeit .....                          | 21 |
| 4.1.3 Übertragbarkeit.....                                      | 22 |
| 4.2 Einordnung als immaterielles Wirtschaftsgut .....           | 22 |
| 4.3 Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG .....                | 24 |
| 4.3.1 Zugehörigkeit zum Anlagevermögen .....                    | 24 |
| 4.3.2 Kein entgeltlicher Erwerb.....                            | 25 |
| 4.4 Bedeutung des § 5 Abs. 2 EStG .....                         | 25 |
| 5 Bilanzierung von Prototypen nach den IAS/IFRS.....            | 26 |
| 5.1 Definitionskriterien .....                                  | 26 |
| 5.1.1 Vermögenswertdefinition .....                             | 26 |
| 5.1.2 Identifizierbarkeit .....                                 | 27 |
| 5.1.3 Keine physische Substanz.....                             | 28 |
| 5.2 Allgemeine Ansatzvorschriften.....                          | 29 |
| 5.3 Spezielle Ansatzvorschriften für Prototypen.....            | 29 |
| 5.3.1 Abgrenzung von Forschung und Entwicklung .....            | 30 |

|                                    |   |       |
|------------------------------------|---|-------|
| 5.3.2                              | Aktivierung von Ausgaben in der Entwicklungsphase ..... | 31    |
| 5.4                                | Zugangsbewertung .....                                  | 34    |
| 5.5                                | Folgebewertung .....                                    | 35    |
| 5.5.1                              | Anschaffungskostenmodell .....                          | 37    |
| 5.5.1.1                            | Planmäßige Abschreibungen .....                         | 37    |
| 5.5.1.2                            | Außerplanmäßige Wertminderungen .....                   | 38    |
| 5.5.2                              | Exkurs: Neubewertungsmodell .....                       | 38    |
| 5.6                                | Ausweis und Angabepflichten .....                       | 39    |
| 6                                  | Zusammenfassung .....                                   | 41    |
| Literaturverzeichnis .....         |   | XLIII |
| Fachliteratur .....                |   | XLIII |
| Handbücher .....                   |   | XLIII |
| Internetquellen .....              |   | XLIV  |
| Kommentare .....                   |   | XLIV  |
| Rechtsquellenverzeichnis .....     |   | XLVI  |
| Gesetze .....                      |   | XLVI  |
| Urteile .....                      |   | XLVI  |
| Verwaltungsanweisungen .....       |   | XLVI  |
| Eidesstattliche Versicherung ..... |   | XLVII |

## Abkürzungsverzeichnis

|          |   |
|----------|---|
| § / §§   | Paragraph/Paragraphen                       |
| a. a. O. | am angegebenen Ort                          |
| Abs.     | Absatz                                      |
| Abschn.  | Abschnitt                                   |
| Abt.     | Abteilung                                   |
| a. E.    | am Ende                                     |
| AO       | Abgabenordnung                              |
| Art.     | Artikel                                     |
| BeBiKo   | Beck'scher Bilanzkommentar                  |
| ber.     | berichtigt                                  |
| BFH      | Bundesfinanzhof                             |
| BGB      | Bürgerliches Gesetzbuch                     |
| BGBI.    | Bundesgesetzblatt                           |
| BilMoG   | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz           |
| bspw.    | beispielsweise                              |
| BStBl.   | Bundessteuerblatt                           |
| bzw.     | beziehungsweise                             |
| d. h.    | das heißt                                   |
| Dr.      | Doktor                                      |
| EFG      | Entscheidungen der Finanzgerichte           |
| EStG     | Einkommensteuergesetz                       |
| EStH     | Einkommensteuer-Hinweise                    |
| et. al.  | et alia (lateinisch für: und andere)        |
| etc.     | et cetera (lateinisch für: und die übrigen) |
| e. V.    | eingetragener Verein                        |
| ff.      | folgend/e                                   |
| FG       | Finanzgericht                               |

|                       |  |
|-----------------------|--|
| ggf.                  | gegebenenfalls                                   |
| H                     | Hinweis  |
| HdJ                   | Handbuch des Jahresabschlusses                   |
| HdR                   | Handbuch der Rechnungslegung                     |
| h. M.                 | herrschende Meinung                              |
| HGB                   | Handelsgesetzbuch                                |
| HR                    | Handelsrecht                                     |
| Hrsg.                 | Herausgeber                                      |
| IAS                   | International Accounting Standard                |
| IASB                  | International Accounting Standards Board         |
| IASC                  | International Accounting Standards Committee     |
| i. d. R.              | in der Regel                                     |
| IDW                   | Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland    |
| IFRS                  | International Financial Reporting Standard       |
| i. R. d.              | im Rahmen der/des                                |
| i. R. e.              | im Rahmen eines/einer                            |
| i. S. d.              | im Sinne des/der                                 |
| Kap.                  | Kapitel  |
| KStG                  | Körperschaftsteuergesetz                         |
| lt.                   | laut   |
| m. E.                 | meines Erachtens                                 |
| MüKo Bilanzrecht/IFRS | Münchener Kommentar Bilanzrecht/IFRS             |
| MüKoHGB               | Münchener Kommentar zum Handelsgesetz-<br>buch   |
| Nr.                   | Nummer   |
| o. Ä.                 | oder Ähnliches                                   |
| o. ä.                 | oder ähnlich                                     |
| PatG                  | Patentgesetz                                     |
| p. r. t.              | pro rata temporis (lateinisch für: zeitanteilig) |

|        |  |
|--------|--|
| RK     | IASB Rahmenkonzept                           |
| rkr.   | rechtskräftig                                |
| Rn.    | Randnummer                                   |
| S.     | Seite/n                                      |
| sog.   | sogenannte/sogenannten/sogeannter/sogeanntes |
| StR    | Steuerrecht                                  |
| sächs. | sächsisches                                  |
| u. a.  | unter anderem                                |
| u. U.  | unter Umständen                              |
| v.     | vom  |
| Vgl.   | Vergleiche                                   |
| z. B.  | zum Beispiel                                 |

# 1 Einleitung

In der heutigen Gesellschaft, die durch zunehmenden wissenschaftlichen und technischen Fortschritt definiert wird, ist es für Unternehmen von besonderer Bedeutung, wettbewerbsfähig zu bleiben. Neben der Verbesserung von Produkten und Dienstleistungen gehört dazu auch, das eigene Sortiment stets um neuartige, zeitgemäße Güter zu erweitern. Die Erforschung, Entwicklung und Produktion neuer Handelsgüter ist jedoch nicht zuletzt mit hohen Kosten und Risiken verbunden. Persönliche Lebensumstände sowie kulturelle, soziale und psychologische Faktoren beeinflussen das Kaufverhalten der Konsumenten und somit auch sämtliche Überlegungen zur Entwicklung neuer Produkte und Produktionsprozesse.<sup>1</sup> Im Hinblick darauf gewinnen sog. Prototypen immer mehr an Bedeutung, da durch sie die Umsetzung der ersten Ideen, bspw. hinsichtlich Visualität, Funktionalität und Anwenderfreundlichkeit der künftigen Produkte, erprobt oder simuliert werden können.<sup>2</sup>

Um externen Adressaten, wie bspw. Investoren, nützliche Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen geben zu können, ist die Entwicklung eines Unternehmens an den nationalen und internationalen Märkten transparent darzulegen. Weltweit werden diverse Abschlüsse erstellt, die Informationen über die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens sowie Veränderungen dieser beinhalten.<sup>3</sup> Inwieweit diese einen Überblick über neuartige Innovationen gewährleisten, ist den nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards zu entnehmen. Ein einheitlicher, internationaler Rechnungslegungsstandard existiert bis zum jetzigen Zeitpunkt nicht. Zurzeit besteht in Deutschland einerseits die Pflicht, andererseits die Möglichkeit, externe Abschlüsse nach drei unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen aufzustellen: nach den Vorschriften des Handelsrechts, Steuerrechts und den IAS/IFRS. Mit Verabschiedung des BilMoG durch den Bundestag am 26. März 2009 erfolgte bereits eine umfassende Modernisierung des Handelsbilanzrechts in Deutschland, wodurch eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsvorschriften geschaffen wurde.<sup>4</sup> Insbesondere wurde das Bilanzierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ein Bilanzierungswahlrecht abgeändert. Ursächlich dafür scheint die zunehmende Bedeutung der immateriellen Vermögenswerte zu sein,

---

<sup>1</sup> Vgl. *Kotler, Philip*: Einführung in das Marketing - Einflussfaktoren auf das Käuferverhalten.

<sup>2</sup> Vgl. *Stiller, Gudrun*: Prototyp.

<sup>3</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert (Hrsg.)*: IAS/IFRS-Texte. 4. Auflage. Herne: NWB, 2011, S. 8 „Vorwort“, S. 11 RK.12.

<sup>4</sup> Vgl. *KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*: BilMoG: Reform des Bilanzrechts.

denn es sind heutzutage nicht mehr nur die materiellen Vermögensgegenstände, die den Wert eines Unternehmens ausmachen. Vielmehr gewinnen die immateriellen Vermögenswerte durch den Wandel von einer Produktions- zu einer Dienstleistungsgesellschaft an Bedeutung und beeinflussen den Wert eines Unternehmens stetig.<sup>5</sup> In diesem Zusammenhang besteht jedoch trotz der Annäherung durch das BilMoG an internationale Rechnungslegungsvorschriften weiterhin eine Grundproblematik hinsichtlich der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte. Inwieweit sind hiervon jedoch die zu Beginn erwähnten Prototypen betroffen? Warum gestaltet sich die Einordnung von Prototypen in das Bilanzierungskonzept nach Handelsrecht, Steuerrecht sowie der IAS/IFRS so schwierig? Gibt es bei der Bilanzierung nach den jeweiligen Vorschriften des Handelsrechts, Steuerrechts sowie nach den IAS/IFRS Gemeinsamkeiten und Unterschiede?

Zielsetzung dieser Arbeit ist es, die bilanzielle Behandlung von Prototypen nach Handelsrecht, Steuerrecht und den IAS/IFRS zu veranschaulichen. Um einen verständlichen Einstieg in die Arbeit zu gewährleisten, werden in Kapitel 2 grundlegende Informationen zur Klassifizierung des Prototyps und zu den unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen gegeben. Anschließend erfolgt in den darauffolgenden Kapiteln 3 bis 5 die Darstellung der Bilanzierung von Prototypen nach den Vorschriften des Handelsrechts und des Steuerrechts sowie nach den Grundsätzen der IAS/IFRS. Die Arbeit soll sich dabei auf solche Prototypen beschränken, die *nicht* nur zur reinen internen Nutzung (bspw. der Prototyp einer neuen, dem Betrieb dienenden Spezialmaschine) entwickelt bzw. hergestellt werden. Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich mit Prototypen, die für eine zukünftig geplante Einführung neuartiger Produkte oder Innovationen auf den Handelsmärkten entwickelt werden. Dazu ist zu erörtern, welcher Art von Vermögen der Prototyp im jeweiligen Rechnungslegungsstandard zuzuordnen ist. Dies unterstützend wird auf die jeweiligen Begriffsbestimmungen im jeweiligen Standard eingegangen. Anschließend werden Bewertungsgrundsätze innerhalb des jeweiligen Rechnungslegungsstandards sowie Ausweis- und Angabepflichten genauer dargelegt. Die gesammelten Ergebnisse werden sodann im Kapitel 6 zusammengefasst.

---

<sup>5</sup> Vgl. Reuter, Marita; Brees, Thomas: Bedeutung immaterieller Vermögenswerte für Konsumgüter- und Handelsunternehmen steigt.



## 2 Grundlagen

Um das Verständnis der Arbeit zu fördern, ist zunächst der Begriff des Prototyps genauer zu beleuchten und allgemeine Informationen zur Rechnungslegung nach Handelsrecht, Steuerrecht sowie den IAS/IFRS zu geben.

### 2.1 Begriffsbestimmung und Bedeutung des Prototyps

Um mit dem technischen, modischen sowie wirtschaftlichen Wandel der Zeit Schritt halten zu können, optimieren und erweitern Unternehmen und Konzerne ihr Produkt- und Dienstleistungssortiment kontinuierlich. Bedürfnisse und Wünsche der Menschen dabei im Hinterkopf behaltend, beschäftigen sich Forschungs- und Entwicklungsabteilungen mithilfe sog. Prototypen mit der künftigen Herstellung und Umsetzung neuartiger bzw. mit der Weiterentwicklung und Verbesserung bereits existierender Güter und Dienstleistungen.<sup>6</sup> Ist von einem Prototyp die Rede, so wird unter der Bezeichnung ein erstes, repräsentatives Test- bzw. Versuchsmodell eines neuen Produktes bzw. Produktionsprozesses verstanden, der die geplanten Ideen und Funktionen des zukünftigen Endproduktes verkörpern und ausführen kann.<sup>7</sup> Darüber hinaus kann ein Prototyp u. U. auch eine problembehobene Version eines bereits existierenden Produktes sein, mit dem die Umsetzbarkeit o. Ä. noch weiter optimiert wurde. Das entwickelte, meist in vereinfachter Form dargestellte Testprodukt kann hinsichtlich verschiedener Zielvorhaben eingesetzt werden. So kann mit einem Prototyp bspw. das Design, die Bedienung, die Technik oder der Herstellungsprozess erprobt, simuliert oder optimiert werden.<sup>8</sup> Im Hinblick darauf gewinnen Prototypen immer mehr an Bedeutung, da Unternehmen mithilfe der zu Testzwecken erstellten Produktmodelle bedeutsam an Kosten und Zeit sparen können. Bereits nach der ersten Anwendung durch den künftigen Nutzer können Unternehmen analysieren, inwiefern Verbesserungen notwendig sind oder das Produkt in die Serienproduktion überführt werden kann.<sup>9</sup>

### 2.2 Rechnungslegung nach HGB, Steuerrecht und den IAS/IFRS

Um die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens für externe Adressaten, wie Banken, Gesetzgeber, Investoren etc., transparent zu gestalten, sind diverse Unternehmen dazu verpflichtet, externe Abschlüsse aufzustellen. Das am 1. Januar 1900 in Deutschland in Kraft getretene HGB enthält im

---

<sup>6</sup> Vgl. *Stiller, Gudrun*: Prototyp. a. a. O.

<sup>7</sup> Vgl. *item Industrietechnik*: Prototyp; *Wikipedia, die freie Enzyklopädie*: Prototyp (Technik).

<sup>8</sup> Vgl. ebenda.

<sup>9</sup> Vgl. *Acar, Ahmed*: Prototyping.

Hinblick darauf grundlegende Normen des Handelsrechts. Nach diesen Vorschriften ist „jeder Kaufmann<sup>10</sup> verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen (...).“<sup>11</sup> Obwohl im HGB oftmals von den *Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung* im Allgemeinen gesprochen wird, sind diese vom Gesetzgeber nur an einigen Stellen im Gesetz explizit definiert. Zum Ende eines jeden Geschäftsjahres ist daher vielmehr unter Beachtung verschiedener Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze ein ordnungsgemäßer Jahresabschluss, bestehend aus der Bilanz<sup>12</sup> und der Gewinn- und Verlustrechnung<sup>13</sup> (sowie ggf. einem Anhang und Lagebericht), aufzustellen.<sup>14</sup> In diesem hat jeder Kaufmann sämtliche Informationen über Kapital, Vermögen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge zusammenzustellen. Insbesondere ist im Hinblick auf den Grundsatz der Vollständigkeit, Richtigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Übersichtlichkeit der ausschüttungsfähige Gewinn vorsichtig und periodengerecht zu ermitteln.<sup>15</sup> Der dominierende Rechnungslegungszweck besteht in der Erhaltung des Kapitals und des Gläubigerschutzes.

Die Pflicht zur Führung von Büchern für steuerliche Zwecke ist in der AO, dem sog. *Mantel- oder Steuergrundgesetz*, geregelt, welches am 1. Januar 1977 in Kraft trat. Insbesondere in den §§ 140 ff. AO sind die Tatbestandsmerkmale der steuerlichen Buchführungspflicht verankert. „Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.“<sup>16</sup> Darüber hinaus regelt § 141 AO weitere Fälle, in denen Unternehmen dazu verpflichtet sind, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen.<sup>17</sup> Sind in den zuvor genannten Fällen Bücher zu führen, so gelten die Grundsätze der Buchführung und Bilanzierung nach den Vorschriften des HGB aufgrund des sog. *Maßgeblichkeitsprinzips* grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung.<sup>18</sup> Abweichungen vom handelsrechtlichen

---

<sup>10</sup> Vgl. §§ 1 - 6 Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 11 Abs. 28 des Gesetzes v. 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745).

<sup>11</sup> § 238 HGB; Ausnahme: § 241a HGB.

<sup>12</sup> Vgl. §§ 266 ff. HGB.

<sup>13</sup> Vgl. §§ 275 ff. HGB.

<sup>14</sup> Vgl. § 242 Abs. 1 - 3 HGB.

<sup>15</sup> Vgl. *Liebig, André*: Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung - GoB.

<sup>16</sup> sog. abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht, § 140 Abgabenordnung (AO) in der Fassung v. 01.10.2002 (BGBl. 2002 I S. 3866; ber. BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl 2002 I S. 1056) zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes v. 22.12.2016 (BGBl. I S. 3152).

<sup>17</sup> sog. eigenständige steuerliche Buchführungspflicht.

<sup>18</sup> Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung v. 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) zuletzt geändert durch Art. 9 des Gesetzes v. 14. August 2017 (BGBl. I S. 3214).

Jahresabschluss können sich jedoch aufgrund steuerlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften ergeben. So kann sich bspw. bei Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes ein anderer Ansatz als in der Handelsbilanz ergeben. Die Rechnungslegung nach steuerlichen Vorschriften dient der periodengerechten Erfassung vom Zuwachs bzw. Verlust wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung.<sup>19</sup>

Während beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Pflicht zur Aufstellung einer Handelsbilanz und ggf. auch zur Aufstellung einer Steuerbilanz besteht, ist die externe Rechnungslegung nach den Vorschriften der IAS/IFRS in Deutschland bisher nur für die Konzernrechnungslegung kapitalmarktorientierter Gesellschaften verpflichtend.<sup>20</sup> Das in 2001 umbenannte *International Accounting Standards Board (IASB)* (vormals: *International Accounting Standards Committee (IASC)*) ist eine im Jahr 1973 von mit Rechnungslegungsfragen befassten Berufsverbänden (Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer) gegründete privatrechtliche Organisation, die sich mit dem Ziel der globalen Harmonisierung von Vorschriften, Rechnungslegungsstandards und Verfahren hinsichtlich der Darstellung von Abschlüssen zusammengeschlossen hat. Deutschland wird in diesem Zusammenschluss u. a. durch das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V.<sup>21</sup> sowie das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) vertreten. Mit dem Ziel, Rechnungslegungsgrundsätze für die Offenlegung von Jahresabschlüssen zu entwickeln, erarbeitet das IASB *International Financial Reporting Standards* (vormals: *International Accounting Standards*), um die weltweite Anerkennung und Beachtung derer zu fördern.<sup>22</sup> Ein vollständiger IFRS-Abschluss besteht dabei aus einer Bilanz, einer Gesamtergebnisrechnung, einer Eigenkapitalveränderungsrechnung, einer Kapitalflussrechnung sowie einem Anhang.<sup>23</sup> Abschlüsse, die nach den IAS/IFRS aufgestellt werden, sollen externen Adressaten Informationen über die finanzielle Lage und Leistungsfähigkeit des Unternehmens liefern und jegliche Veränderungen in dieser Hinsicht vermitteln. Dazu zählen insbesondere Investoren, Gesetzgeber, Lieferanten und Kunden sowie Kapitalgeber.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Vgl. *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, Ludwig: Einkommensteuergesetz - Kommentar. 36., völlig neu bearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2017, § 5 EStG Rn. 21.

<sup>20</sup> Vgl. § 315a HGB.

<sup>21</sup> Vgl. § 342 Abs. 1 HGB.

<sup>22</sup> Vgl. *Federmann, Rudolf*: Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS. 12., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage. Berlin: Erich Schmidt, 2010, Kap. A. Grundlagen der Bilanzierung, V. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung, 3. Nationale und internationale Rechnungslegungsstandards, S. 110 ff.

<sup>23</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 1.10.

<sup>24</sup> Vgl. ebenda, S. 10 - 12.

### 3 Bilanzierung von Prototypen nach HGB

Nach den Vorschriften des Handelsrechts hat ein Kaufmann grundsätzlich alle Vermögensgegenstände und Schulden zu bilanzieren, die ihm zuzuordnen sind, um dem Jahresabschluss die erforderliche Aussagefähigkeit zu geben und dem Erfordernis einer gewissenhaften, ordentlichen und getreuen Rechenschaftslegung zu genügen.<sup>25</sup> Der Grundsatz der Vollständigkeit kann lediglich durch im HGB verankerte Ansatzwahlrechte sowie Ansatzverbote durchbrochen werden.<sup>26</sup> Der Ansatz von Prototypen ist daher nur zulässig, sofern diese den Anforderungen des Vermögenswertbegriffes gerecht werden und kein Ansatzverbot greift. Hinsichtlich der Überprüfung des handelsrechtlichen Ansatzes von Gegenständen ist nach der sog. abstrakten Aktivierungsfähigkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und der konkreten Bilanzierungsfähigkeit unter Beachtung entsprechender gesetzlicher Vorschriften zu unterscheiden.<sup>27</sup>

#### 3.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Für den handelsrechtlichen Bilanzansatz von Prototypen ist zunächst die abstrakte Aktivierungsfähigkeit anhand des Aktivierungsgrundsatzes zu prüfen. In Anbetracht der im HGB fehlenden Legaldefinition des Aktivierungsgrundsatzes, ist die abstrakte Aktivierungsfähigkeit anhand der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung herzuleiten.<sup>28</sup> Im Schrifttum sind hierzu bereits vielfältige Definitionen und unterschiedliche Konzeptionen entwickelt worden.<sup>29</sup> Voraussetzung für die abstrakte Aktivierungsfähigkeit ist demnach ein wirtschaftlicher Nutzenzufluss, das Bestehen der Möglichkeit, den Gegenstand selbständig be- und verwerten zu können, sowie die Existenz der bilanziellen Greifbarkeit.<sup>30</sup>

##### 3.1.1 Wirtschaftlicher Nutzen

Um selbstgeschaffene Prototypen in der Handelsbilanz ansetzen zu können, müssen diese dem Unternehmen einen wirtschaftlichen Nutzen liefern. Der

---

<sup>25</sup> Vgl. § 246 HGB.

<sup>26</sup> Vgl. *Morck, Winfried* in Koller, Ingo; Kindler, Peter; Roth, Wulf-Henning et. al.: *Handelsgesetzbuch - Kommentar*. 8. Auflage. München: C. H. Beck, 2015, § 246 HGB Rn. 1; *Schmidt, Stefan/Ries, Norbert* in Grottel, Bernd; Schmidt, Stefan; Schubert, Wolfgang J. et. al. (Hrsg.): *Beck'scher Bilanz-Kommentar - Handels- und Steuerbilanz*. 11., neu bearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2018, § 246 HGB Rn. 2.

<sup>27</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*: *Bilanzen*. 11., aktualisierte Auflage. Düsseldorf: IDW, 2011, Kap. III, Abschn. 2, S. 156; *Winnefeld, Robert*: *Bilanz-Handbuch - Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/IFRS-Rechnungslegung*. 5., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. München: C. H. Beck, 2015, Kap. D, Rn. 422.

<sup>28</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, *Bilanzen*, a. a. O. Kap. III, Abschn. 2, S. 156.

<sup>29</sup> Vgl. ebenda, S. 156/157.

<sup>30</sup> Vgl. *Winnefeld, Robert*, *Bilanz-Handbuch*, a. a. O. Kap. D, Rn. 422.

wirtschaftliche Nutzen wurde u. a. nach der statischen Bilanztheorie von *Moxter*<sup>31</sup> bereits dadurch bestimmt, dass der zu aktivierende Gegenstand mittel- oder unmittelbar zur Schuldenbegleichung des Unternehmens dienen soll. Auch im Wortlaut des § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB findet sich das Kriterium der Schuldendeckungsfähigkeit wieder. Solange der Gegenstand vom Unternehmen zur Gewinnerzielung genutzt werden kann, ist das Kriterium grundsätzlich als erfüllt anzusehen.<sup>32</sup> I. d. R. werden Prototypen hergestellt, um neuartige Ideen und Erfindungen zu testen bzw. bereits existierende Produkte oder Dienstleistungen an den Märkten zu verbessern. Grundsätzlich wird von Unternehmen dabei im Anschluss an die Erforschung und Entwicklung die Serienproduktion sowie der gewinnorientierte Verkauf angestrebt, sodass der Prototyp als Bestandteil einer Erfindung das Kriterium des wirtschaftlichen Nutzens m. E. grundsätzlich erfüllt.<sup>33</sup>

### 3.1.2 Selbständige Verwertbarkeit bzw. Verkehrsfähigkeit

Neben dem Vorliegen eines wirtschaftlichen Nutzens ist für den handelsrechtlichen Bilanzansatz als weiteres Kriterium die selbständige Verwertbarkeit bzw. Verkehrsfähigkeit von Bedeutung. Nach handelsrechtlichen Grundsätzen ist danach entscheidend, dass Gegenstände individuell beschafft und verwertet werden können. Ein Gut wird daher als selbständig verwertbar eingestuft, „wenn es losgelöst vom Gesamtunternehmen auf dem Wege der Veräußerung, des Tauschs, der Einräumung eines Nutzungsrechts oder im Zuge der Zwangsvollstreckung gegenüber Dritten in Zahlungsmittel transformierbar ist.“<sup>34</sup> Dabei wird nicht allein auf die Möglichkeit der Veräußerung abgestellt. Vielmehr vertritt die derzeitige Literatur die Auffassung, dass sowohl eine Veräußerung als auch eine anderweitige Verwertung außerhalb des Unternehmens in Betracht kommen kann. Nach h. M. in der Literatur würde die Voraussetzung allein in Form der Veräußerbarkeit dem Begriff des Vermögensgegenstandes nicht gerecht werden.<sup>35</sup> Daher wird auch die Verwertbarkeit in Form einer Verarbeitung, eines Verbrauches oder einer Nutzungsüberlassung anerkannt, da allein das Vorliegen eines wirtschaftlich verwertbaren

---

<sup>31</sup> Vgl. *Moxter, Adolf*: Bilanzlehre. 2. Auflage. Wiesbaden: Dr. Th. Gabler, 1976, 2. Kap., 1. Abschn., S. 215 ff.

<sup>32</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. III, Abschn. 2, S. 157/158; *Winnefeld, Robert*, Bilanz-Handbuch, a. a. O. Kap. D, Rn. 416.

<sup>33</sup> Zur Einordnung eines Prototyps und einer Erfindung als einheitlichen Vermögensgegenstand, vgl. Ausführungen zu 3.2.

<sup>34</sup> *Hömburg, Reinhold/König, Rolf/Gallasch, Florian* in Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan (Hrsg.): Bilanzrecht - Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB - Juris Kommentar. 76. Ergänzungslieferung. Bonn: Stollfuß, 2016, § 248 HGB Rn. 31.

<sup>35</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. III, Abschn. 2, S. 157/158; *Schubert, Wolfgang J./Huber, Frank* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 247 HGB Rn. 377; *Winnefeld, Robert*, Bilanz-Handbuch, a. a. O. Kap. D, Rn. 420.

Potenzials im Vordergrund steht.<sup>36</sup> So kann bspw. eine Verwertbarkeit in Form des Verkaufs oder einer Nutzungsüberlassung des Prototyps an einen Dritten vorliegen. Im Vergleich zum Steuerrecht, welches vor allem auf die selbständige Bewertbarkeit abstellt, legt die handelsrechtliche Rechtsprechung überwiegendes Gewicht auf das Kriterium der selbständigen Verwertbarkeit bzw. Verkehrsfähigkeit. Zwar wurde durch Erweiterung des Kriteriums der *konkreten Einzelverkehrsfähigkeit* zur *abstrakten Verkehrsfähigkeit* ein größerer Spielraum geschaffen. Dieser Untersuchungspunkt ist jedoch weiterhin in der Literatur umstritten, da sich die Grenzen der abstrakten Verkehrsfähigkeit u. U. nicht eindeutig bestimmen lassen.<sup>37</sup>

### 3.1.3 Bilanzielle Greifbarkeit

Neben den bereits genannten Kriterien sieht die Rechtsprechung darüber hinaus vor, dass Gegenstände nur unter der Bedingung aktiviert werden können, dass sie isolierbar, d. h. bilanziell *greifbar* sind. Das setzt voraus, dass sich der Gegenstand im Falle einer gesamten Betriebsübertragung nicht ins Allgemeine verflüchtigen darf und ggf. nur den Geschäfts- und Firmenwert erhöht, sondern als eigenständige Einheit aus dem Gesamtbild des Unternehmens herausstechen soll.<sup>38</sup> I. d. R. kann der Nachweis der bilanziellen Greifbarkeit u. a. dadurch erbracht werden, dass ein außenstehender Dritter bei Kaufpreisvereinbarungen i. R. e. Unternehmensveräußerung ein besonderes Entgelt für diesen Gegenstand erbringen würde.<sup>39</sup> Insbesondere bei immateriellen Vermögensgegenständen gestaltet sich eine solche Beurteilung in den meisten Fällen jedoch als problematisch. Da es sich bei ungeschützten Erfindungen oder Know-how um rein wirtschaftliche Werte i. S. d. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB handelt, ist in diesen Fällen eine Prüfung der bilanziellen Greifbarkeit besonders wichtig. Eine Greifbarkeit von rein wirtschaftlichen Werten ist gegeben, sofern bis zum Bilanzstichtag die Existenz dieser Vermögensgegenstände entsprechend nachgewiesen wird.<sup>40</sup> Dies kann i. d. R. dadurch erfolgen, dass die Möglichkeit des Verkaufs, Tauschs, der Übertragung, Lizenzierung oder Vermietung dargelegt wird. Grundlegend ist dies mit dem

---

<sup>36</sup> Vgl. Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan, Bilanzen, a. a. O. Kap. III, Abschn. 2, S. 160; Kleindiek, Detlef in Canaris, Claus-Wilhelm; Habersack, Mathias; Schäfer, Carsten (Hrsg.): Handelsgesetzbuch - Großkommentar 5. Band. 5., neu bearbeitete Auflage. Berlin: De Gruyter, 2013, § 246 HGB Rn. 8.

<sup>37</sup> Vgl. Ballwieser, Wolfgang in Schmidt, Karsten; Ebke, Werner F. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch 4. Band. 3. Auflage. München: C. H. Beck, 2013, § 246 HGB Rn. 14 ff.; Schubert, Wolfgang J./Waubke, Patrick in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 247 HGB Rn. 13.

<sup>38</sup> Vgl. Winnefeld, Robert, Bilanz-Handbuch, a. a. O. Kap. D, Rn. 421.

<sup>39</sup> Vgl. ebenda, Rn. 421.

<sup>40</sup> Vgl. ebenda, Rn. 421.

Kriterium der selbständigen Verwertbarkeit bzw. Verkehrsfähigkeit vergleichbar. Die Möglichkeit der bilanziellen Greifbarkeit ist m. E. daher grundsätzlich auch bei (ungeschützten) Erfindungen und den in dem Zusammenhang stehenden Prototypen zu bejahen.<sup>41</sup>

### 3.1.4 Selbständige Bewertbarkeit

Die selbständige Bewertbarkeit ist ein weiteres entscheidendes Kriterium zur Feststellung, ob ein Vermögensgegenstand im handelsbilanziellen Sinne vorliegt. Sie gilt als erfüllt, sofern dem Prototypen im Zeitpunkt des Unternehmenszugangs sowie an allen weiteren Bilanzstichtagen ein entsprechender Wert beigelegt werden kann.<sup>42</sup> Im Hinblick auf die Entwicklung und Erstellung von Prototypen kann dieser Wert grundsätzlich durch die entstehenden Ausgaben und Kosten ermittelt und von anderen Vermögensgegenständen, insbesondere vom Geschäfts- und Firmenwert, abgegrenzt werden. Inwiefern die Aufwendungen für die Herstellung von Prototypen jedoch letztendlich aktivierungsfähig sind, vgl. 3.3.1 Abgrenzung von Forschung und Entwicklung.

## 3.2 Einordnung als immaterieller Vermögensgegenstand

Da Prototypen aufgrund vorstehender Ausführungen grundsätzlich abstrakt aktivierungsfähig sind, stellt sich in einem weiteren Schritt die Frage, in welche Art von Vermögensgegenständen ein Prototyp einzuordnen ist. Obwohl es sich beim Prototypen meist um einen Gegenstand physischer Substanz handelt, kann eine Einordnung als materieller Vermögensgegenstand nicht ohne Weiteres vorgenommen werden. Ein Prototyp dient in einer Vielzahl von Fällen der Veranschaulichung neuer Ideen bzw. der Erprobung neuartiger Erfindungen.<sup>43</sup> Betrachtet man letzteres genauer, so stellt man fest, dass es sich hierbei um immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Werte in Form von Patenten o. Ä. handelt.<sup>44</sup> Grundsätzlich sind sowohl materielle als auch immaterielle Vermögensgegenstände nach den handelsrechtlichen Vorschriften separat und getrennt voneinander in der Bilanz auszuweisen.<sup>45</sup> Da eine Trennung zwischen materieller und immaterieller Komponente jedoch nicht immer möglich ist bzw. ein Bestandteil von nachrangiger

---

<sup>41</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. III, Abschn. 2, S. 162; *Winnefeld, Robert*, Bilanz-Handbuch, a. a. O. Kap. D, Rn. 421.

<sup>42</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 246 HGB Rn. 26; *Schubert, Wolfgang J./Huber, Frank* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 247 HGB Rn. 378.

<sup>43</sup> Vgl. Ausführungen zu 2.1.

<sup>44</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. V, Abschn. 1, S. 238.

<sup>45</sup> Vgl. *Hömborg, Reinhold/König, Rolf/Gallasch, Florian* in Baetge; Kirsch; Thiele, Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 35.

Bedeutung sein kann, ist die Einordnung anhand der Hauptkomponente unternehmensindividuell vorzunehmen. Bei der Beurteilung kann hierbei zunächst das wirtschaftliche Interesse im Vordergrund stehen. Das Unternehmen hat hierbei entsprechende Argumente und Nachweise zu erbringen, aus denen die Hauptkomponente hervorgeht.<sup>46</sup> Sollte dies nicht einwandfrei möglich sein, kann das Unternehmen weitere Abgrenzungskriterien miteinbeziehen. Eine genaue Betrachtung der jeweiligen Wertanteile der Komponenten sowie der Funktion des materiellen Bestandteiles kann Aufschluss über eine eindeutige Zuordnung geben.<sup>47</sup> Prototypen dienen vorrangig der Verkörperung neuer oder verbesserter Ideen. Sie stellen daher lediglich ein vereinfachtes Testmodell dar, was ausschließlich im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der jeweiligen (ungeschützten) Erfindung steht. Eine Trennung beider Bestandteile wäre für bilanzielle Zwecke unzulässig.<sup>48</sup> Vielmehr sind beide Komponenten als einheitlicher Vermögensgegenstand zu behandeln. Da die durch neuartige Ideen bzw. Erfindungen generierte geistige Leistung i. d. R. für das Unternehmen von übergeordneter Bedeutung ist, wird der Prototyp zusammen mit der Hauptkomponente, sofern auf Grundlage des Prototyps eine künftige Serienproduktion von neuartigen Produkten beabsichtigt wird, einheitlich als selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstand behandelt.<sup>49</sup>

### 3.3 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Konkret bilanzierungsfähig sind Prototypen nur, sofern das HGB keine vom Aktivierungsgrundsatz abweichenden Ansatzverbote beinhaltet. Durch das BilMoG, welches am 26. März 2009 durch den Bundestag verabschiedet wurde, erfolgte die Bekanntmachung grundlegender Änderungen, insbesondere im Bereich der Bilanzierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen und damit verbunden eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards.<sup>50</sup> Aus einem ursprünglichen Ansatzverbot, wie es zurzeit auch im Steuerrecht existiert, wurde dem Unternehmen nun ein Wahlrecht hinsichtlich der Aktivierung eingeräumt. Gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB „*können* selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden.“ Um vom Wahlrecht Gebrauch machen zu können, muss

---

<sup>46</sup> Vgl. *Hömberg, Reinhold/König, Rolf/Gallasch, Florian* in Baetge; Kirsch; Thiele, Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 35.

<sup>47</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 247 HGB Rn. 20.

<sup>48</sup> Vgl. *Hömberg, Reinhold/König, Rolf/Gallasch, Florian* in Baetge; Kirsch; Thiele, Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 33 - 35.

<sup>49</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. V, Abschn. 1, S. 240 1. Tite; *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 485.

<sup>50</sup> Vgl. *Drüen, Klaus-Dieter* in Canaris; Habersack; Schäfer, HGB, a. a. O. § 255 HGB Rn. 39.



der immaterielle Vermögensgegenstand dem Anlagevermögen zugeordnet werden.

Nach der gesetzlichen Definition gehören zum Anlagevermögen alle Vermögensgegenstände, „die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“<sup>51</sup> In die Beurteilung, ob der Vermögensgegenstand auf Dauer dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt ist, sind grundsätzlich zwei Betrachtungsweisen miteinzubeziehen. Der subjektive Wille des Kaufmanns wird dabei in erster Linie für die Beurteilung in Betracht gezogen. Allerdings reicht es nach h. M. nicht aus, lediglich auf die Absicht des Bilanzierungspflichtigen abzustellen.<sup>52</sup> Entscheidend sind vor allem objektive Kriterien, zu denen bspw. die zukünftige Nutzung im Unternehmen oder die Art des Vermögensgegenstandes zählen.<sup>53</sup> Prototypen stehen grundsätzlich im wirtschaftlichen Zusammenhang mit gewerblichen Schutzrechten (z. B. Patent) oder mit rein wirtschaftlichen Werten (z. B. noch ungeschützte Erfindung). Da es sich hierbei um einheitlich zu betrachtende immaterielle Vermögensgegenstände handelt, ist laut aktuell herrschender Literatur ein dem Geschäftsbetrieb dienender Charakter zu bejahen.<sup>54</sup>

Das zeitliche Merkmal *dauernd* ist dabei nicht *auf unbestimmte Zeit* auszulegen.<sup>55</sup> Vielmehr kommt es bei der Betrachtung darauf an, dass die Vermögensgegenstände nicht für die Be- oder Verarbeitung sowie für den Umsatz vorgesehen sind. Daher ist für das Erfüllen des Kriteriums bereits ein bestimmter Zeitraum ausreichend.<sup>56</sup> Der Prototyp an sich ist grundsätzlich nicht für eine reine Umsatzsteigerung in Form eines Verkaufs vorgesehen. Vielmehr stellen die auf Grundlage des Prototyps hergestellten neuen Produkte bzw. Produktmodelle Umsatzgegenstände dar. Der genaue Zeitraum der Betriebszugehörigkeit von Prototypen ist je nach Einzelfall und verschiedenen Einflussfaktoren unterschiedlich und daher unternehmensindividuell zu ermitteln. Eine Zuordnung zum Anlagevermögen ist jedoch grundsätzlich anzunehmen.

Sofern die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts vorliegen, kann ein Unternehmen trotz gegebener abstrakter Aktivierungsfähigkeit auf einen Ansatz in

---

<sup>51</sup> § 247 Abs. 2 HGB.

<sup>52</sup> Vgl. *Merkt, Hanno* in Baumbach, Adolf; Hopt, Klaus: Handelsgesetzbuch - Beck'scher Kurz-Kommentar. 37., neu bearbeitete Auflage. München: C. H. Beck, 2016, § 247 HGB Rn. 5; *Regierer, Christoph* in Häublein, Martin; Hoffmann-Theinert, Roland (Hrsg.): Handelsgesetzbuch - Kommentar. Baden-Baden: Nomos, 2017, § 247 HGB Rn. 10.

<sup>53</sup> Vgl. *Merkt, Hanno* in Baumbach; Hopt, HGB, a. a. O. § 247 HGB Rn. 6.

<sup>54</sup> Vgl. ebenda, Rn. 7; *Regierer, Christoph* in Häublein; Hoffmann-Theinert, HGB, a. a. O. § 247 HGB Rn. 10, 13.

<sup>55</sup> Vgl. *Merkt, Hanno* in Baumbach; Hopt, HGB, a. a. O. § 247 HGB Rn. 5.

<sup>56</sup> Vgl. ebenda, Rn. 5; *Regierer, Christoph* in Häublein; Hoffmann-Theinert, HGB, a. a. O. § 247 HGB Rn. 11.

der Bilanz verzichten.<sup>57</sup> Wird das Wahlrecht jedoch in der Gestalt ausgeübt, dass der Prototyp in die Bilanz aufgenommen werden soll, dürfen dennoch nicht alle dafür entstehenden Ausgaben aktiviert werden. Übereinstimmend mit den IAS/IFRS-Vorschriften ist bei einer Aktivierung der Aufwendungen vorab zwischen einer Forschungs- und Entwicklungsphase zu unterscheiden.

### 3.3.1 Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

Das eingeführte Wahlrecht hinsichtlich der Bilanzierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen beschränkt sich lediglich auf Ausgaben im Zusammenhang mit Entwicklungstätigkeiten. Der im Zuge des BilMoG neu eingeführte § 255 Abs. 2a HGB definiert und unterteilt daher explizit den Herstellungsprozess in eine Forschungs- und Entwicklungsphase. Die Vorschrift soll jedoch nicht dazu dienen, eigenständige Ansatz- oder Bewertungsgrundsätze aufzustellen. Vielmehr soll anhand eindeutiger Definitionen die Abgrenzung von Forschung und Entwicklung ermöglicht werden.<sup>58</sup> Zugleich nimmt sie dennoch Bezug auf eine mögliche Ansatzfrage, da bei Untrennbarkeit von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen eine Aktivierung von Entwicklungsausgaben explizit verneint wird.<sup>59</sup>

Die handelsgesetzlichen Bestimmungen definieren Forschung als „eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“<sup>60</sup> Dazu gehören bspw. die sog. Grundlagenforschung und angewandte Forschung sowie die alternative Suche nach Verfahren, Produkten, Dienstleistungen o. Ä. Die Forschungsphase kennzeichnet sich insbesondere durch vorbereitende, der Entwicklung dienende Tätigkeiten, wie bspw. die Analyse von derzeitigen Marktverhältnissen (z. B. Trends oder Wettbewerberverhalten).<sup>61</sup> Eine Aktivierung der in dieser Phase anfallenden Ausgaben wird gesetzlich explizit versagt, da zu diesem Zeitpunkt noch kein konkreter Bezug zu einem bestimmten Produkt oder Produktionsverfahren vorliegt.<sup>62</sup> Entsprechende Forschungsmaßnahmen sind dennoch essentiell für eine erfolgreiche Einführung neuer Produkte.

---

<sup>57</sup> Vgl. *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. V, Abschn. 2, S. 242.

<sup>58</sup> Vgl. *Drüen, Klaus-Dieter* in Canaris; Habersack; Schäfer, HGB, a. a. O. § 255 HGB Rn. 37.

<sup>59</sup> Vgl. § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB.

<sup>60</sup> § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB.

<sup>61</sup> Vgl. *Simon, Fabian*: Marktforschung.

<sup>62</sup> Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB; *Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan*, Bilanzen, a. a. O. Kap. V, Abschn. 3, S. 246, 247; *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 485, 486.

Erst ab dem Zeitpunkt, ab dem die Maßnahmen zur Wissenserweiterung und die auf Erlangung neuer Kenntnisse gerichteten Tätigkeiten beendet sind, kann mit der Entwicklung begonnen werden.<sup>63</sup>

In Abgrenzung zur Forschung wird die Entwicklung als „Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“ definiert.<sup>64</sup> Dabei können sowohl Produkte, Dienstleistungen und geschützte Rechte als auch Produktions- und Herstellungsverfahren neu- bzw. weiterentwickelt werden.<sup>65</sup> Daraus lässt sich die Annahme herleiten, dass der Entwurf, die Konstruktion und der Test von Prototypen einen integralen Bestandteil der Entwicklungsphase des jeweiligen immateriellen Vermögensgegenstandes an sich, d. h. bspw. der Erfindung insgesamt, darstellt.<sup>66</sup> Eine Aktivierung von entsprechenden Entwicklungsausgaben wird in diesem Fall unter bestimmten Voraussetzungen grundsätzlich ermöglicht, da ab diesem Zeitpunkt davon ausgegangen wird, dass das Unternehmen zielgerichtet bestimmte Vorkehrungen und Maßnahmen trifft, um die in der Forschungsphase erzielten Ergebnisse für die Entwicklung neuer Produkte oder Dienstleistungen einzusetzen.<sup>67</sup> Zu diesem Zeitpunkt besteht daher u. U. bereits schon die Möglichkeit, den zukünftigen Prototypen genauer zu konkretisieren. Aufgrund des dennoch bestehenden hohen Zukunftsbezuges bleibt auch hier ein bestimmter Grad an Unsicherheit bestehen.<sup>68</sup> Die Aktivierung von Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang mit der Entwicklung und Erprobung des Prototyps anfallen, können daher nur unter der Voraussetzung aktiviert werden, dass die jeweiligen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zuverlässig voneinander getrennt werden. Nach h. M. unterliegen jedoch nur entsprechende Entwicklungsausgaben dem Ansatzwahlrecht (Aufwendungen für den Entwurf, die Konstruktion, den Test eines Prototyps). Kosten, die im direkten Zusammenhang mit der Herstellung von Prototypen anfallen, sind grundsätzlich als Herstellungskosten zu aktivieren.<sup>69</sup>

---

<sup>63</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 19.

<sup>64</sup> § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB.

<sup>65</sup> Vgl. *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 487.

<sup>66</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 19.

<sup>67</sup> Vgl. *Fasselt, Martin/Radde, Jens* in Böcking, Hans-Joachim; Castan, Edgar; Heymann, Gerd et. al. (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung - HGB und IFRS 1. Band. 40. Ergänzungslieferung. München: C. H. Beck, 2013 mit Ergänzungen aus Mai 2016, B 211 Rn. 52.

<sup>68</sup> Vgl. *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 487.

<sup>69</sup> Vgl. ebenda, Rn. 485 a. E.

Zeitlich betrachtet findet der Übergang von der Forschung zur Entwicklung in dem Moment statt, in der die Suche nach neuen Erkenntnissen beendet und die Test- bzw. Erprobungsphase der gewonnenen Ergebnisse beginnt.<sup>70</sup> In der Praxis gestaltet sich dieser Übergang jedoch oftmals schwierig. Während die handelsgesetzlichen Bestimmungen auf sequenzielle Forschungs- und Entwicklungsvorgänge (erst Forschung, dann Entwicklung) abstellt<sup>71</sup>, werden in der Praxis vermehrt alternierende Prozesse durchgeführt. Um in diesen Fällen dennoch vom Wahlrecht Gebrauch machen zu können, haben Unternehmen erhöhte Nachweis- und Dokumentationspflichten zu erfüllen, um eine eindeutige Abgrenzung nachweisen zu können.<sup>72</sup> Dazu bedarf es einem leistungsfähigen Forschungs- und Entwicklungs-Controlling, welches die jeweiligen Forschungs- und Entwicklungsprozesse überwacht. Das Forschungs- und Entwicklungs-Controlling sollte dabei eine spezifische Einteilung in verschiedene Kostenstellen, weitere Abgrenzungen innerhalb der Kostenstellen sowie eine konzeptbezogene Kostenträgerrechnung aufweisen.<sup>73</sup> Damit sollten sich bei sequenziellen Vorgängen die entstehenden Kosten für die Konstruktion und für den Test eines Prototyps grundsätzlich zuverlässig der Entwicklungsphase zuordnen lassen. Eine verlässliche Abgrenzung innerhalb alternierender Abläufe ist jedoch in der Praxis sehr selten vorzufinden.<sup>74</sup> Ist eine eindeutige und verlässliche Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nicht möglich, so scheidet eine Aktivierung von Aufwendungen für den Prototyp von vorn herein aus.<sup>75</sup>

### 3.3.2 Aktivierungszeitpunkt

Problematisch ist auch die Festlegung des genauen Zeitpunktes, in dem sämtliche Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind und eine Aktivierung von Entwicklungsausgaben für Prototypen möglich ist. Wie bereits zu Beginn des dritten Kapitels ausgeführt, müssen für den Ansatz eines Prototyps grundsätzlich die Voraussetzungen der abstrakten Aktivierungsfähigkeit vorliegen, d. h. der Prototyp muss den Anforderungen des Vermögensgegenstandsbegriffes gerecht werden. Nach erfolgter Fertigstellung des Prototyps sowie des immateriellen Vermögensgegenstandes insgesamt scheint diese Beurteilung m. E. grundsätzlich nicht das Problem zu sein, da der einheitliche immaterielle Vermögensgegenstand zu diesem Zeitpunkt

---

<sup>70</sup> Vgl. *Drüen, Klaus-Dieter* in Canaris; Habersack; Schäfer, HGB, a. a. O. § 255 HGB Rn. 41.

<sup>71</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 19.

<sup>72</sup> Vgl. *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 487, 488.

<sup>73</sup> Vgl. ebenda, Rn. 491.

<sup>74</sup> Vgl. *Jonas, Martin/Elprana, Kai/Heyes, Martin* in Heidel, Thomas; Schall, Alexander (Hrsg.): Handelsgesetzbuch - Handkommentar. 2. Auflage. Baden-Baden: Nomos, 2015, § 255 HGB Rn. 98.

<sup>75</sup> Vgl. § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB.

grundsätzlich greifbar, selbständig bewertbar und verwertbar ist sowie dem Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen wird.<sup>76</sup> Handelsrechtlich problematisch wird es jedoch grundsätzlich dann, wenn eine erstmalige Aktivierung von Ausgaben für die Entwicklung beabsichtigt wird, obwohl der Prototyp noch nicht die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstandes i. S. d. Handelsrechts erfüllt. Der Ausweis eines noch nichtexistierenden Vermögensgegenstands ist nach gesetzlichen Vorschriften unzulässig.<sup>77</sup>

Nach dem Wortlaut des § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB ist jedoch eine Aktivierung von sämtlichen *bei der Entwicklung* eines immateriellen Vermögensgegenstandes anfallenden Aufwendungen möglich. Der erstmalige Zeitpunkt einer möglichen Aktivierung wäre demnach der Beginn der Entwicklungsphase.<sup>78</sup> Daraus ableitend könnten also Aufwendungen für die Konstruktion eines Prototyps aktiviert werden, obwohl sich dieser bzw. der immaterielle Vermögensgegenstand (Erfindung) insgesamt noch in der Entwicklung befindet und somit noch nicht endgültig fertiggestellt ist.<sup>79</sup> Zurecht wird jedoch, auch in der derzeitigen Literatur, für die Voraussetzung einer Aktivierung nicht die Existenz eines *fertiggestellten* immateriellen Vermögensgegenstandes verlangt, denn das Gesetz stellt eindeutig auf eine mögliche Aktivierbarkeit noch *während der Entwicklungsphase* ab.<sup>80</sup> Zwar muss der aktivierte Wert noch nicht den endgültigen Prototyp verkörpern. Er sollte jedoch „bereits den Charakter eines verwertbaren und aktivierungsfähigen Vermögensvorteils besitzen“.<sup>81</sup> Nach *Jonas/Elprana/Heyes* ist eine Aktivierbarkeit bereits möglich, wenn „mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass ein einzeln verwertbarer immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zur Entstehung gelangt.“<sup>82</sup> Für die Beurteilung, ob mit hoher Wahrscheinlichkeit ein einzeln verwertbarer Vermögensgegenstand entsteht, soll sich in diesem Zusammenhang an IAS 38.57<sup>83</sup> orientiert werden.<sup>84</sup> Danach richtet sich eine mögliche Aktivierbarkeit nach der technischen Realisierbarkeit, der Fertigstellungsabsicht, der Fähigkeit zur Nutzung oder zum Verkauf, dem Nutznachweis, dem Vorhandensein ausreichender technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen

---

<sup>76</sup> Vgl. Ausführungen zu 3.1.

<sup>77</sup> Vgl. sinngemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB.

<sup>78</sup> Vgl. *Schubert, Wolfgang J./Huber, Frank* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 247 HGB Rn. 380.

<sup>79</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 15.

<sup>80</sup> Vgl. § 255 Abs. 2a HGB; *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 16.

<sup>81</sup> *Fasselt, Martin/Radde, Jens* in Böcking; Castan; Heymann, HdR, a. a. O. B 211 Rn. 62 Satz 5.

<sup>82</sup> *Jonas, Martin/Elprana, Kai/Heyes, Martin* in Heidel; Schall, HGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 19 Satz 3.

<sup>83</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57.

<sup>84</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 18.

sowie der verlässlichen Bewertbarkeit.<sup>85</sup> Eine vorhandene Verwertbarkeit eines sich in der Entwicklung befindenden Prototyps kann bspw. zu diesem Zeitpunkt auch durch das Bestehen eines entsprechenden Marktes nachgewiesen werden, auf dem die bisherigen Entwicklungs- und Herstellungsergebnisse angeboten werden können. Bei der Entwicklung eines neuen Smartphones kann bspw. die erste Idee des Designs oder des Betriebssystems vermarktet werden.<sup>86</sup> Die Festlegung des erstmaligen Aktivierungszeitpunktes ist in jedem Fall unternehmensindividuell und unter Einbeziehung obiger Objektivierungskriterien gesondert zu prüfen.

### 3.4 Zugangsbewertung

Prototypen können im Zeitpunkt der erstmaligen Aktivierung mit den bei der „Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach § 255 Abs. 2 HGB“ angesetzt werden.<sup>87</sup> Zu den Herstellungskosten zählen demnach jene Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Entwurf sowie der Herstellung eines Prototyps stehen. Dazu zählen bspw. Materialkosten, Fertigungskosten sowie angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten.<sup>88</sup> Im Hinblick darauf, dass Prototypen zusammen mit der schöpferischen Leistung bzw. Idee als selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden, sind Gebühren für die Anmeldung eines Rechtsschutzes (z. B. Patent) sowie weitere Registrierungs- oder Lizenzkosten als Anschaffungskosten des einheitlichen immateriellen Vermögensgegenstandes mit zu berücksichtigen.

Darüber hinaus hat der Bilanzierungspflichtige eine eindeutige Abgrenzung zwischen nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand vorzunehmen. Nach Fertigstellung des Prototyps getätigte Ausgaben stellen nur dann nachträgliche Herstellungskosten dar, wenn diese eine Erweiterung (Substanzmehrung) oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung erreichen.<sup>89</sup> I. d. R. ist dies bei selbst geschaffenen Prototypen jedoch nicht der Fall, da das Unternehmen mithilfe nachträglicher Aufwendungen lediglich versucht, den zukünftigen Nutzen zu gewährleisten.<sup>90</sup> Jene Aufwendungen stellen daher typischerweise Erhaltungsaufwand dar, der gewinnwirksam im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen ist. Davon zu differenzieren sind solche

---

<sup>85</sup> Vgl. Ausführungen zu 5.3.2; *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 248 HGB Rn. 18.

<sup>86</sup> Vgl. *Fasselt, Martin/Radde, Jens* in Böcking; Castan; Heymann, HdR, a. a. O. B 211 Rn. 63.

<sup>87</sup> § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB.

<sup>88</sup> Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB.

<sup>89</sup> Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB.

<sup>90</sup> Vgl. *Fasselt, Martin/Radde, Jens* in Böcking; Castan; Heymann, HdR, a. a. O. B211 Rn. 167; *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 492.

Aufwendungen, die zunächst als Erhaltungsaufwand gebucht wurden, da die Aktivierungsvoraussetzungen zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vorgelegen haben. Auch wenn die Aktivierungsvoraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt werden, ist eine Nachaktivierung nicht zulässig.<sup>91</sup> Die nachträgliche Aktivierung von Herstellungskosten bezieht sich nur auf Ausgaben des laufenden Geschäftsjahres.

### 3.5 Folgebewertung

Der Bilanzierungspflichtige hat selbst erstellte Prototypen zum jeweiligen Bilanzstichtag fortlaufend zu bewerten. In diesem Zusammenhang ist entscheidend, ob es sich hierbei um Vermögengegenstände handelt, deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt oder unbegrenzt ist. Die zeitlich begrenzte Nutzbarkeit eines Prototyps ist durch die einheitliche Behandlung zusammen mit einem Patent bereits durch den auf bestimmte Zeit gewährten Patentschutz gegeben.<sup>92</sup> Neben rechtlichen Faktoren tragen jedoch u. a. auch wirtschaftliche Faktoren, wie bspw. zukünftiges Nachfrageverhalten der Konsumenten auf den Märkten, zur Begrenzung der Nutzungsdauer bei. Prototypen sind daher auf die gesamte Nutzungsdauer verteilt planmäßig abzuschreiben.<sup>93</sup>

#### 3.5.1 Planmäßige Abschreibungen

Planmäßige Abschreibungen sind frühestmöglich ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Prototyps vorzunehmen, da es zuvor noch am Vorliegen der Vermögensgegenstandseigenschaft mangelt.<sup>94</sup> Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf den Zeitraum zu verteilen, in dem der Prototyp voraussichtlich genutzt werden soll. *Planmäßig* impliziert dabei, den bereits im Voraus festgelegten Abschreibungsbetrag im Verlaufe des Abschreibungszeitraums beizubehalten.<sup>95</sup> Der in diesem Zusammenhang aufzustellende Abschreibungsplan muss dabei Informationen zur Abschreibungsdauer sowie zur Abschreibungsmethode wiedergeben.<sup>96</sup> Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich für jede Art von Prototyp einzelfallbezogen zu bestimmen, da es hier aufgrund von unterschiedlichen Faktoren und Einflüssen zu unterschiedlichen

---

<sup>91</sup> Vgl. Jonas, Martin/Elprana, Kai/Heyes, Martin in Heidel; Schall, HGB, a. a. O. § 255 HGB Rn. 99.

<sup>92</sup> Vgl. § 16 Patentgesetz (PatG) in der Fassung der Bekanntmachung v. 16. Dezember 1980 (BGBl. 1981 I S. 1) zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes v. 8. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3546).

<sup>93</sup> Vgl. Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan, Bilanzen, a. a. O. Kap. V, Abschn. 3, S. 251; Merkt, Hanno in Baumbach; Hopt, HGB, a. a. O. § 253 HGB Rn. 11; Schubert, Wolfgang J./Andrejewski, Kai in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 253 HGB Rn. 381.

<sup>94</sup> Vgl. ebenda, Rn. 382.

<sup>95</sup> Vgl. ebenda, Rn. 220.

<sup>96</sup> Vgl. ebenda, Rn. 221.

Ergebnissen kommen kann. In den meisten Fällen orientiert sich die Abschreibungsdauer jedoch an der Laufzeit des Patentschutzes, welcher i. d. R. 20 Jahre<sup>97</sup> beträgt.<sup>98</sup> Für die Höhe des Abschreibungsbetrages ist die Wahl der Abschreibungsmethode von besonderer Bedeutung. Das HGB überlässt diese Entscheidung dem Ermessen des Bilanzierungspflichtigen. Unternehmen können daher zwischen der linearen und degressiven Abschreibung sowie der Leistungsabschreibung wählen, sofern eine willkürliche Entscheidung auszuschließen ist. Die gewählte Abschreibungsmethode ist grundsätzlich über den gesamten Abschreibungszeitraum beizubehalten.<sup>99</sup> I. d. R. werden die jeweiligen Abschreibungsbeiträge gewinnwirksam i. R. d. Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand erfasst. Werden jedoch auf Grundlage des Prototyps Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens hergestellt (i. d. R. die geplante Serienproduktion), so werden die Abschreibungen in den jeweiligen Herstellungskosten der neuen Güter berücksichtigt.<sup>100</sup>

### 3.5.2 Außerplanmäßige Abschreibungen

Unabhängig von planmäßigen Abschreibungen haben Unternehmen die aktivierten Prototypen beim Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen außerplanmäßig abzuschreiben und mit dem ggf. niedrigeren beizulegenden Wert zu bilanzieren.<sup>101</sup> Maßgebend für eine außerplanmäßige Abschreibung ist eine zum Bilanzstichtag voraussichtlich dauerhafte Wertminderung des Prototyps. Vermögensgegenstände werden als dauerhaft wertgemindert angesehen, wenn besondere Gegebenheiten zu einer nachhaltigen Schädigung des Gegenstandes führen.<sup>102</sup> Dazu zählen bspw. Umwelteinflüsse, höhere Gewalt, technischer sowie wirtschaftlicher Wandel etc.

## 3.6 Ausweis und Angabepflichten

Ein Ausweis von Prototypen erfolgt im Rahmen der Bilanz unter dem in § 266 Abs. 2 A. I. Nr. 1 HGB angelegten Unterpunkt „Selbst geschaffene gewerbliche

---

<sup>97</sup> Vgl. § 16 PatG.

<sup>98</sup> Vgl. *Poll, Jens* in Häublein; Hoffmann-Theinert, HGB, a. a. O. § 253 HGB Rn. 42 ff.; *Schubert, Wolfgang J./Andrejewski, Kai* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 253 HGB Rn. 219 ff., 236.

<sup>99</sup> Vgl. *Ballwieser, Wolfgang* in Schmidt; Ebke, MüKoHGB, a. a. O. § 253 HGB Rn. 31; *Merkt, Hanno* in Baumbach; Hopt, HGB, a. a. O. § 253 HGB Rn. 13; *Poll, Jens* in Häublein; Hoffmann-Theinert, HGB, a. a. O. § 253 HGB Rn. 56 ff.; *Schubert, Wolfgang J./Andrejewski, Kai* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 253 HGB Rn. 238 ff.

<sup>100</sup> Vgl. *Schubert, Wolfgang J./Hutzler, Alexander* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 255 HGB Rn. 365.

<sup>101</sup> Vgl. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB.

<sup>102</sup> Vgl. *Jonas, Martin/Elprana, Kai/Heyes, Martin* in Heidel; Schall, HGB, a. a. O. § 253 HGB Rn. 29.



Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“. Sowohl der Prototyp an sich als auch das gewerbliche Schutzrecht (Patent) ist an dieser Stelle einheitlich als Vermögensgegenstand auszuweisen. Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung sind sowohl die im Zusammenhang mit dem Prototyp angefallenen Forschungskosten als auch die jeweils plan- und außerplanmäßigen Abschreibungsbeträge erfolgswirksam gesondert zu erfassen (und ggf. im Anhang anzugeben).<sup>103</sup> Darüber hinaus sind sämtliche Forschungs- und Entwicklungsausgaben des Geschäftsjahres im Anhang aufzunehmen sowie im Hinblick auf den Gläubigerschutz und das Vorsichtsprinzip die für aktivierte Entwicklungsausgaben eingeführte Ausschüttungssperre zu beachten.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> Vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 7a), § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB.

<sup>104</sup> Vgl. § 268 Abs. 8, § 285 Nr. 22, § 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB; *Federmann, Rudolf*, Bilanzierung nach HR, StR und IAS/IFRS, a. a. O. S. 330 4. Tret.

## 4 Bilanzierung von Prototypen nach Steuerrecht

Im Hinblick auf die Bilanzierung von Prototypen nach steuerrechtlichen Vorschriften spielt der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz<sup>105</sup> eine essentielle Rolle. Dieser besagt, dass handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung dienen. Zu beachten ist hierbei, dass nicht die Handelsbilanz an sich bzw. die konkreten Ansätze in der Handelsbilanz für die Erstellung der Steuerbilanz herangezogen werden, sondern der Verweis in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG vielmehr auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung abstellt.<sup>106</sup> Unternehmen haben daher für die steuerrechtliche Bilanzierung von Prototypen grundsätzlich handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften heranzuziehen. Eine Durchbrechung der materiellen Maßgeblichkeit kann lediglich durch spezielle steuerrechtliche Sondervorschriften erfolgen.<sup>107</sup> Entsprechend der handelsrechtlichen Vorgehensweise können Prototypen in der Steuerbilanz nur ausgewiesen werden, sofern sie abstrakt und konkret aktivierungsfähig sind.

### 4.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Für die Beurteilung, ob Prototypen abstrakt aktivierungsfähig sind, scheint aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips ein Rückgriff auf den handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes als sachdienlich. Das Steuerrecht hat sich jedoch für den eigenständigen Begriff des Wirtschaftsgutes entschieden. Der Begriff bezieht sich nicht nur auf zivilrechtliche Sachen und Rechte, sondern auch auf tatsächliche Vorteile, konkrete Möglichkeiten und Zustände.<sup>108</sup> Im Vergleich zum handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes lassen sich hier u. a. einige Parallelen ziehen. Demnach liegt ein den steuerlichen Vorschriften entsprechendes Wirtschaftsgut vor, wenn ein Gegenstand übertragbar, selbständig bewertbar sowie werthaltig ist.<sup>109</sup>

#### 4.1.1 Werthaltigkeit

In die Beurteilung, ob Prototypen abstrakt aktivierungsfähig sind, ist das Kriterium der Werthaltigkeit miteinzubeziehen. Darunter versteht man sowohl die Tatsache, dass sich das Unternehmen für die Erlangung des Prototyps etwas kosten lassen

---

<sup>105</sup> Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>106</sup> Vgl. *Hennrichs, Joachim* in Tipke, Klaus; Lang, Joachim: Steuerrecht. 22., neu bearbeitete Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015, § 9 Rn. 40; *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 26, 28.

<sup>107</sup> Vgl. *Crezelius, Georg* in Kirchhof, Paul (Hrsg.): Einkommensteuergesetz - Kommentar. 16., neu bearbeitete Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, § 5 EStG Rn. 1.

<sup>108</sup> Vgl. ebenda, Rn. 57.

<sup>109</sup> Vgl. ebenda, Rn. 58; *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 94 ff.

muss, als auch die Voraussetzung, dass der Prototyp grundsätzlich zu einem wirtschaftlichen Nutzen über mehrere Jahre führt.<sup>110</sup> Für die eigene Entwicklung und Herstellung von Prototypen entstehen dem Unternehmen regelmäßig entsprechende Ausgaben. Im Zusammenhang mit der Konstruktion und dem Test eines Prototyps können bspw. Material- oder Personalkosten anfallen. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit mit gewerblichen Schutzrechten (z. B. Patent) zählen darunter auch sämtliche Kosten für die Anmeldung solcher Schutzrechte.<sup>111</sup> Einem Unternehmen entstehen daher i. d. R. die erforderlichen Aufwendungen, die das Kriterium der Werthaltigkeit voraussetzt. Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Nutzens in Abgrenzung des Wirtschaftsgutbegriffes ist jedoch in der heutigen Rechtsprechung umstritten. Während einerseits die Ansicht vertreten wird, dass das Abgrenzungsmerkmal des wirtschaftlichen Nutzens nicht mehr aufgegriffen werden muss<sup>112</sup>, herrscht die divergierende Auffassung, dass ein mehrjähriger Nutzen grundsätzlich vorliegen sollte.<sup>113</sup> Trotz derzeitiger Unschlüssigkeit wird ein wirtschaftlicher Nutzen bei Prototypen dennoch bspw. in Form von entsprechenden, auf Grundlage des Prototyps resultierenden Produkt- oder Dienstleistungserweiterungen sowie Umsatz- bzw. Unternehmenswertsteigerungen i. d. R. gesichert.<sup>114</sup>

#### 4.1.2 Selbständige Bewertbarkeit

Das nach Ansicht der Literatur entscheidendste Abgrenzungsmerkmal ist die selbständige Bewertbarkeit.<sup>115</sup> Ein Gegenstand ist selbständig bewertbar, wenn es in seiner Einzelheit von Bedeutung und greifbar ist.<sup>116</sup> Insbesondere muss die Beilegung eines bestimmten Wertes möglich sein. Durch entsprechende Aufwendungen, die während der Entwicklung und Herstellung eines Prototyps anfallen, kann dem Prototyp *grundsätzlich* ein entsprechender Wert zugeordnet werden.

---

<sup>110</sup> Vgl. *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 94.

<sup>111</sup> Für die Einordnung von Prototypen und gewerblichen Schutzrechten als einheitliches Wirtschaftsgut, vgl. Ausführungen zu 4.2.

<sup>112</sup> Vgl. *Lutz, Günter/Schlag, Angelika* in Schulze-Osterloh, Joachim; Hennrichs, Joachim; Wüstemann, Jens (Hrsg.): Handbuch des Jahresabschlusses - Bilanzrecht nach HGB, EStG und IFRS 1. Band. 66. Ergänzungslieferung. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, Abt. II/1 Rn. 40b; *Tiedchen, Susanne* in Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz - Kommentar 2. Band. 266. Ergänzungslieferung. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2014, § 5 EStG Rn. 563.

<sup>113</sup> Vgl. *Crezelius, Georg* in Kirchhof, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 58; *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 94; *Winnefeld, Robert*, Bilanz-Handbuch, a. a. O. Kap. C, Rn. 311.

<sup>114</sup> Vgl. *Hennrichs, Joachim* in Tipke; Lang, Steuerrecht, a. a. O. § 9 Rn. 125 Nr. (1); *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 94.

<sup>115</sup> Vgl. *Federmann, Rudolf*, Bilanzierung nach HR, StR und IAS/IFRS, a. a. O. S. 287, 5. Tiert; *Tiedchen, Susanne* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 560; *Winnefeld, Robert*, Bilanz-Handbuch, a. a. O. Kap. C, Rn. 312 3./ 4. Tiert.

<sup>116</sup> Vgl. *Tiedchen, Susanne* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 560.

Konkretisiert wird das Kriterium der selbständigen Bewertbarkeit durch das Merkmal der Greifbarkeit.<sup>117</sup> Danach ist insbesondere die Abgrenzung vom Geschäfts- oder Firmenwert von Bedeutung. Der Gegenstand darf sich nicht nur ins Allgemeine verflüchtigen, sondern muss als einzelne Einheit für sich selbst greifbar sein. Dies ist bspw. dann gegeben, wenn ein Dritter für die Erfindung und den Prototyp ein entsprechendes Entgelt aufwenden würde.<sup>118</sup>

### 4.1.3 Übertragbarkeit

Das im Vergleich zum Handelsrecht vorausgesetzte Kriterium der Einzelverwertbarkeit bzw. Einzelveräußerbarkeit existiert in der Gestalt im Steuerrecht nicht. Nach dem steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsgutes wird vielmehr auf eine allgemeine Verwertbarkeit abgestellt. Dies bedeutet, dass auch eine mögliche Übertragung zusammen mit dem Betrieb den Anforderungen des Wirtschaftsgutbegriffes gerecht werden.<sup>119</sup> Das nach handelsrechtlichem Schrifttum vorausgesetzte Schuldendeckungspotenzial, was zwingend für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes vorausgesetzt wird, ist für den steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsgutes kein entscheidendes Merkmal.<sup>120</sup> Eine Verwertbarkeit von Prototypen ist grundsätzlich möglich, da diese bspw. im Rahmen einer Unternehmensveräußerung übertragen bzw. veräußert werden können.

## 4.2 Einordnung als immaterielles Wirtschaftsgut

Wie bereits bei der Bilanzierung nach handelsrechtlichen Vorschriften, stellt sich auch im Steuerrecht die Frage, in welche Kategorie von Wirtschaftsgütern ein Prototyp einzuordnen ist. Als körperlicher Gegenstand i. S. d. § 90 BGB lässt sich grundsätzlich die Annahme herleiten, dass Prototypen als materielle Wirtschaftsgüter zu klassifizieren sind. Hinsichtlich der Beurteilung darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, was der Sinn und Zweck eines Prototyps ist. Er stellt ein erstes, repräsentatives Test- bzw. Versuchsmodell eines neuen Produktes bzw. Produktionsprozesses dar. Durch ihn werden daher neu generierte Ideen bzw. die geistige Leistung einer Erfindung veranschaulicht.<sup>121</sup> Ein grundlegender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einem Prototyp und einer Erfindung ist daher anzunehmen. Dass schöpferische Gedanken als materielle Wirtschaftsgüter

---

<sup>117</sup> Vgl. *Tiedchen, Susanne* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 561.

<sup>118</sup> Vgl. ebenda.

<sup>119</sup> Vgl. *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 95.

<sup>120</sup> Vgl. *Lutz, Günter/Schlag, Angelika* in Schulze-Osterloh; Hennrichs; Wüstemann, HdJ, a. a. O. Abt. II/1 Rn. 40b; *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 95.

<sup>121</sup> Vgl. Ausführungen zu 2.1.

eingeorordnet werden, widerspricht dabei jedoch sowohl den steuer- als auch zivilrechtlichen Vorschriften. Letztere werden vielmehr bei Erteilung eines entsprechenden Patentbesitzes als immaterielle Wirtschaftsgüter eingestuft, da es sich hierbei um *unkörperliche* bzw. *geistige* Werte handelt.<sup>122</sup>

Grundsätzlich sind Gegenstände und Werte gesondert als materielle bzw. immaterielle Wirtschaftsgüter auszuweisen.<sup>123</sup> Fraglich ist jedoch, ob zwischen materiellem und immateriellem Wirtschaftsgut ein derartiger Zusammenhang bestehen kann, dass eine Trennung beider Bestandteile für steuerrechtliche Zwecke unzulässig ist. Eine Verwendung des Prototyps ohne die dazugehörige schöpferische Erfindung (und umgekehrt) scheint sowohl nicht beabsichtigt als auch nicht zweckmäßig. Ohne entsprechende Prototypen könnten neue Produkt- bzw. Dienstleistungsideen u. U. überhaupt gar nicht erst veranschaulicht bzw. getestet werden. Ein derart enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Prototyp und Erfindung ist daher in aller Regel zu bejahen. Beide Bestandteile sind als einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln.<sup>124</sup>

Für die endgültige Einordnung als materielles bzw. immaterielles Wirtschaftsgut sieht die Rechtsprechung diesbezüglich entsprechende Abgrenzungskriterien vor.<sup>125</sup> So kann einerseits auf das wirtschaftliche Interesse eines Käufers abgestellt werden. Entscheidend ist demnach, worauf sich der Schwerpunkt des Wirtschaftsgutes bezieht.<sup>126</sup> Grundsätzlich steht die immaterielle Komponente, also die Erfindung, das Know-how oder die Idee, für einen Käufer im Vordergrund. Darüber hinaus stellt die Funktion der körperlichen Komponente ein wichtiges Abgrenzungsmerkmal dar.<sup>127</sup> Der materielle Prototyp dient lediglich als Trägermedium für die Übermittlung bzw. Veranschaulichung der geistigen Leistung(en). Er hat daher insgesamt als unselbständiger Teil eine der immateriellen Komponente dienende Funktion und ist daher grundsätzlich nur von untergeordneter Bedeutung. Werden sämtliche Kriterien mit in die Beurteilung einbezogen, so ist ein selbst entwickelter

---

<sup>122</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1783 aa); *Lutz, Günter/Schlag, Angelika* in Schulze-Osterloh; Henrichs; Wüstemann, HdJ, a. a. O. Abt. II/2 Rn. 113; *Weber-Grellet, Heinrich* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 112, 113.

<sup>123</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1808.

<sup>124</sup> Vgl. ebenda; *Lutz, Günter/Schlag, Angelika* in Schulze-Osterloh; Henrichs; Wüstemann, HdJ, a. a. O. Abt. II/2 Rn. 118.

<sup>125</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1809.

<sup>126</sup> Vgl. H 5.5 „Abgrenzung zu materiellen Wirtschaftsgütern“ Einkommensteuer-Hinweise (EStH) in der Fassung des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2017 v. 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) zuletzt geändert durch Art. 9 des Gesetzes v. 14. August 2017 (BGBl. I S. 3214).

<sup>127</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1809 3. Tiert „Funktion der körperlichen Komponente“.

Prototyp grundsätzlich insgesamt als immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln.<sup>128</sup>

### 4.3 Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG

Als selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter unterliegen Prototypen einem Ansatzverbot.<sup>129</sup> Weitere Voraussetzung dafür ist jedoch, dass diese dem Anlagevermögen eines Unternehmens zugeordnet werden und nicht entgeltlich erworben wurden.

#### 4.3.1 Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

Für die Beurteilung, ob es sich bei einem Prototypen um Anlagevermögen handelt, kann aufgrund des sog. Maßgeblichkeitsprinzips auf die handelsrechtlichen Grundsätze des § 247 Abs. 2 HGB zurückgegriffen werden.<sup>130</sup> Wirtschaftsgüter gehören demnach zum Anlagevermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.<sup>131</sup> Gleichmaßen wie im Handelsrecht, ist die Absicht des Unternehmens, wie der entsprechende Gegenstand genutzt werden soll, entscheidend.<sup>132</sup> Auch die Voraussetzung *dauernd* ist nicht als Ausdruck von *immer* bzw. *auf ewig* zu verstehen. Vielmehr muss das Unternehmen im Zeitpunkt des Unternehmenszugangs objektiv darlegen, ob das Wirtschaftsgut für die Aufrechterhaltung des Betriebs oder zum Verbrauch, Verkauf oder zur Verarbeitung angedacht ist. Eine von Beginn an begrenzte Nutzungsdauer steht einer Zuordnung zum Anlagevermögen dabei nicht entgegen.<sup>133</sup> Prototypen dienen dem Unternehmen als Testmodell bzw. Vorlage, um darauf basierend zukünftige neuartige Produkte herzustellen oder Dienstleistungen anzubieten. Schlussfolgernd daraus werden Prototypen daher grundsätzlich mit der Absicht konstruiert, dem Betrieb bspw. für eine geplante Zeit höhere Umsätze bzw. Gewinne oder eine Imageverbesserung zu sichern. Prototypen sind daher zusammen mit den dazugehörigen Schutzrechten grundsätzlich dem Anlagevermögen zuzuordnen.<sup>134</sup>

---

<sup>128</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1809; BFH, Urteil v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; H 5.5 „Immaterielle Wirtschaftsgüter“ EStH 2017; sächs. FG, Urteil v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

<sup>129</sup> Vgl. § 5 Abs. 2 EStG.

<sup>130</sup> Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; H 6.1 „Anlagevermögen“ - 1. Tiert EStH 2017.

<sup>131</sup> Vgl. § 247 Abs. 2 HGB.

<sup>132</sup> Vgl. *Schubert, Wolfgang J./Huber, Frank* in Grottel; Schmidt; Schubert, BeBiKo, a. a. O. § 247 HGB Rn. 351, 352.

<sup>133</sup> Vgl. ebenda, Rn. 353.

<sup>134</sup> Vgl. *Kulosa, Egmont* in Schmidt, EStG, a. a. O. § 6 EStG Rn. 344, 346; *Tiedchen, Susanne* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 581.

### 4.3.2 Kein entgeltlicher Erwerb

§ 5 Abs. 2 EStG definiert ein Aktivierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter, sofern sie nicht entgeltlich erworben wurden. Da es sich bei eigenen Erfindungen grundsätzlich eher um unsichere, immaterielle Werte handelt<sup>135</sup>, sollen diese in der Steuerbilanz nur aktiviert werden, sofern ihnen ein bestimmter Wert beigelegt werden kann. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit ist das Aktivierungsverbot damit begründet, dass diese Wirtschaftsgüter selbst erstellt werden und somit die Beilegung eines den Marktverhältnissen entsprechenden kaufmännischen Wertes nicht möglich ist.<sup>136</sup> Der eigentliche Wert von schöpferischen Gedanken bzw. geistigen Leistungen wird grundsätzlich erst realisiert, wenn hierfür ein entsprechendes Entgelt gezahlt wird, d. h. wenn sowohl Prototyp als auch Erfindung Bestandteil eines Leistungsaustausches geworden sind.<sup>137</sup> Patentgebühren oder ähnliche Aufwendungen stellen im Rahmen steuerrechtlicher Vorschriften i. d. R. kein entsprechendes Erwerbsentgelt dar, sodass eine Aktivierung allein aufgrund dieser Aufwendungen nicht möglich ist.<sup>138</sup> Auch die während der Herstellung, Konstruktion oder des Testens eines Prototyps anfallenden Kosten für Material o. Ä. stellen keine entgeltliche Gegenleistung dar, da der Prototyp i. R. d. Herstellung neu geschaffen und nicht *als Ganzes* von einem Dritten erworben wird.<sup>139</sup> Aufgrund dessen scheidet eine Aktivierung von Prototypen gemäß § 5 Abs. 2 EStG aus.

### 4.4 Bedeutung des § 5 Abs. 2 EStG

Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter, damit inbegriffen Prototypen, stellt eine Durchbrechung des sog. Maßgeblichkeitsgrundsatzes und gleichzeitig eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot dar.<sup>140</sup> Hintergrund des vom Handelsrecht abweichenden Ansatzwahlrechts<sup>141</sup> ist das dem Steuerrecht zugrundeliegende Vorsichts- und Realisationsprinzip.<sup>142</sup> Im Hinblick darauf soll das Aktivierungsverbot eine Überschätzung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verhindern.<sup>143</sup>

---

<sup>135</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1754, 1755.

<sup>136</sup> Vgl. ebenda, Rn. 1830.

<sup>137</sup> Vgl. *Crezelius, Georg* in Kirchhof, EStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 66.

<sup>138</sup> Vgl. *Hennrichs, Joachim* in Tipke; Lang, Steuerrecht, a. a. O. § 9 Rn. 135.

<sup>139</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1834.

<sup>140</sup> Vgl. ebenda, Rn. 1752; § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB.

<sup>141</sup> Vgl. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB.

<sup>142</sup> Vgl. *Hennrichs, Joachim* in Tipke; Lang, Steuerrecht, a. a. O. § 9 Rn. 135.

<sup>143</sup> Vgl. *Anzinger, Heribert* in Herrmann; Heuer; Raupach, EStG und KStG, a. a. O. § 5 EStG Rn. 1754.

## 5 Bilanzierung von Prototypen nach den IAS/IFRS

Die Frage, die es hinsichtlich der Bilanzierung von Prototypen nach den IAS/IFRS zunächst zu beantworten gilt, ist die der Einordnung als materieller oder immaterieller Vermögenswert. Obwohl es sich beim Prototypen meist um einen Gegenstand physischer Substanz handelt, kann eine Einordnung als materieller Vermögenswert auch nach den Vorschriften der IAS/IFRS nicht ohne Weiteres vorgenommen werden. Ein Prototyp dient in den meisten Fällen der Veranschaulichung neuer Ideen und des entstandenen Know-how.<sup>144</sup> Von Bedeutung ist in diesen Fällen daher grundsätzlich das generierte Wissen, im Grunde genommen die immaterielle Ressource, wie bspw. das Patent, die Computersoftware oder Urheberrechte. Inwiefern jedoch eine eindeutige Zuordnung zum immateriellen Vermögenswert möglich ist, muss anhand gegebener Vorschriften untersucht werden.

### 5.1 Definitionskriterien

Die Einordnung von Prototypen als immaterielle Vermögenswerte richtet sich nach dem IAS 38.<sup>145</sup> Im Vergleich zur Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht formulieren die IAS/IFRS-Texte hier eigene, explizite Definitionskriterien, die es vor jeder Aktivierung zu prüfen gilt. Danach „ist ein immaterieller Vermögenswert ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz“<sup>146</sup>, der gleichzeitig die Vermögenswertdefinition erfüllt. Sind diese Definitionskriterien erfüllt, so besteht für Prototypen, im Unterschied zum Handels- bzw. Steuerrecht, ein *Ansatzgebot*.<sup>147</sup>

#### 5.1.1 Vermögenswertdefinition

Gemäß der Vermögenswertdefinition handelt es sich bei einem Vermögenswert um eine Ressource, die von einem Unternehmen auf Grundlage vergangener Ereignisse beherrscht wird. Darüber hinaus besteht die Erwartung, dass dem Unternehmen aus dieser Ressource ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.<sup>148</sup> Das Unternehmen beherrscht die Ressource, „wenn es in der Lage ist, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zugrundeliegenden Ressource zufließt, zu verschaffen, und es den Zugriff auf diesen Nutzen beschränken kann.“<sup>149</sup>

---

<sup>144</sup> Vgl. Ausführungen zu 2.1.

<sup>145</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.

<sup>146</sup> Ebenda, IAS 38.8 „immaterieller Vermögenswert“.

<sup>147</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.18 und IAS 38.21.

<sup>148</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.8 „Vermögenswert“.

<sup>149</sup> Ebenda, IAS 38.13; vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Hennrichs, Joachim; Kleindiek, Detlef; Watrin, Christoph (Hrsg.): *Münchener Kommentar Bilanzrecht/IFRS 1. Band*. 2. Ergänzungslieferung. München: C. H. Beck, 2010, IAS 38 Rn. 10.



Dies ist i. d. R. immer dann gegeben, wenn das Unternehmen einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch besitzt. Darüber hinaus ist zu beachten, dass das Gut zum Bilanzstichtag bereits vorliegen muss. Zukünftige Ereignisse, wie bspw. das Vorhaben, erst zukünftig Vermögenswerte zu erwerben, sind nicht bilanzierungsfähig.<sup>150</sup> Da Prototypen, im Zusammenhang mit dem dahinterstehenden Wissen, von unternehmensinternen Forschungs- und Entwicklungsabteilungen geplant und konstruiert werden, ist die Beherrschung durch das Unternehmen zu bejahen.

Um die Vermögenswertdefinition zu komplettieren, muss ein zukünftiger Nutzenzufluss der Ressource vorliegen. Dieser kann in Form von Verkaufserlösen, Kostensenkungen oder anderen Vorteilen bestehen.<sup>151</sup> Bei der Entwicklung und Herstellung von Prototypen kann der zukünftige Nutzen in unterschiedlichen Formen zufließen. So besteht einerseits die Möglichkeit, nach erfolgreicher Entwicklung vom Prototyp direkt in die Serienproduktion überzugehen, um somit den vermehrten Verkauf von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen anzusteuern. Darüber hinaus kann ein Prototyp u. U. auch eine problembehobene Version eines bereits existierenden Produktes sein, was bspw. die Senkung von Produktionskosten zur Folge haben kann.

### 5.1.2 Identifizierbarkeit

Zusätzlich zur allgemeinen Vermögenswertdefinition muss ein immaterieller Vermögenswert das Kriterium der Identifizierbarkeit erfüllen, um ihn vom sog. *Goodwill*<sup>152</sup> abgrenzen zu können. „Ein Vermögenswert ist identifizierbar, wenn er separierbar ist, d. h. er kann vom Unternehmen getrennt und separat verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden (...).“<sup>153</sup> Beruht der Wert auf einer vertraglich-rechtlichen Grundlage, so wird eine Identifizierbarkeit ebenfalls vermutet.<sup>154</sup> Bei einer neuen Erfindung und einem Prototyp wird die Stufe der Identifizierbarkeit i. d. R. durch die Erteilung eines Patents erreicht. Anhand dessen lässt sich eine Abgrenzung zum Geschäfts- oder Firmenwert vornehmen, da der Wert zu diesem Zeitpunkt durch ein bestimmtes Recht konkretisiert wird.<sup>155</sup> Bei noch ungeschützten Erfindungen gestaltet sich eine Abgrenzung zumeist schwieriger, da hier eine vertraglich-rechtliche Grundlage fehlt. In diesem Fall ist es für das

---

<sup>150</sup> Vgl. Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 12.

<sup>151</sup> Vgl. ebenda, Rn. 13; Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.17.

<sup>152</sup> Englisch für: Geschäfts- oder Firmenwert.

<sup>153</sup> Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.12 (a).

<sup>154</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.12 (b).

<sup>155</sup> Vgl. Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 15.

Unternehmen entscheidend, eine entsprechende Verwertbarkeit des Prototyps bspw. in Form einer möglichen Veräußerung oder eines Tauschs nachzuweisen.<sup>156</sup>

### 5.1.3 Keine physische Substanz

Immaterielle Vermögenswerte kennzeichnen sich durch ihren Mangel an physischer Substanz.<sup>157</sup> Dies lässt sich grundsätzlich einwandfrei feststellen. Besteht ein Vermögenswert jedoch sowohl aus einer materiellen als auch aus einer immateriellen Komponente, entstehen gewisse Abgrenzungsprobleme. Kriterien zur Abgrenzung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten, wie bspw. das Kriterium des wirtschaftlichen Interesses, können bei auftretenden Problemen helfen.<sup>158</sup> Insbesondere bei Prototypen ist die Abgrenzung ohne genaueres Betrachten oft schwierig. Beim Prototypen an sich handelt es sich grundsätzlich um einen Gegenstand mit physischer Substanz. Zu beachten ist jedoch, dass dieser neu entwickelte Ideen und generiertes Wissen veranschaulichen bzw. testen soll. Hinter jedem Prototyp stecken daher immaterielle Komponenten, wie bspw. Patente, Lizenzen oder Urheberrechte.

IAS 38.5<sup>159</sup> regelt in solchen Fällen explizit, dass der durch Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten entstandene Prototyp als physisches Element nachrangig gegenüber der immateriellen Ressource ist, d. h. als nicht wesentlich einzustufen ist. Auch in der Literatur wird angeführt, dass Aufwendungen für hergestellte Prototypen grundsätzlich zum immateriellen Vermögenswert gehören.<sup>160</sup> Anhand des Kriteriums des wirtschaftlichen Interesses kann diese Aussage belegt werden. Das IASB ordnet Sachgesamtheiten insgesamt als immaterielle Vermögenswerte ein, sofern der immateriellen Komponente eine wesentlichere Bedeutung zukommt.<sup>161</sup> Nach *Ramscheid* ist jedoch eine Aktivierung der Herstellungskosten des Prototyps auch als Sachanlage möglich, sofern von einer zugrunde gelegten geplanten Einzelherstellung (bspw. einer intern genutzten Spezialmaschine) ausgegangen wird. Die Aktivierung der Herstellungskosten als Sachanlage ist dann möglich, wenn die auf Grundlage des Prototyps hergestellten Produkte von der Herstellung des

---

<sup>156</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Hennrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 14, 15.

<sup>157</sup> Vgl. ebenda, Rn. 17.

<sup>158</sup> Vgl. ebenda, Rn. 19.

<sup>159</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.5.

<sup>160</sup> Vgl. *Theile, Carsten* in Heuser, Paul J.; Theile, Carsten (Hrsg.): IFRS Handbuch - Einzel- und Konzernabschluss. 5., neu bearbeitete Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012, C. Bilanzierung, Rn. 1027.

<sup>161</sup> Vgl. *Ramscheid, Marcel* in Driesch, Dirk; Riese, Joachim; Schlüter, Jörg et. al. (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch - Kommentierung der IFRS/IAS. 5., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. München: C. H. Beck, 2016, § 4 Rn. 8.

Prototypen an sich getrennt werden können.<sup>162</sup> In diesem Fall sind die allgemeinen Aktivierungsvoraussetzungen und insbesondere das Vorliegen eines künftig wirtschaftlichen Nutzens für das Unternehmen entscheidend. Dieser ist bspw. gegeben, wenn auf Grundlage des Prototyps zum gegebenen Zeitpunkt eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass eine entsprechende neuartige Spezialmaschine für die interne betriebliche Nutzung eingeführt wird.<sup>163</sup> Sofern Prototypen jedoch mit der vom IASB zugrunde gelegten Absicht einer künftigen Serienproduktion entwickelt werden, sind diese zusammen mit der dahinterstehenden geistigen Leistung grundsätzlich als immaterielle Vermögenswerte zu aktivieren.<sup>164</sup>

## 5.2 Allgemeine Ansatzvorschriften

Das Ansatzgebot für Prototypen als immaterielle Vermögenswerte greift unter den Umständen, dass die zuvor genannten Definitionskriterien und zusätzlich die in IAS 38.21<sup>165</sup> verankerten Voraussetzungen gegeben sind. Danach ist ein Ansatz nur möglich, sofern die Wahrscheinlichkeit dafür gegeben ist, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen aus den Vermögenswerten dem Unternehmen tatsächlich zufließt und eine Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich erscheint.<sup>166</sup> Die Wahrscheinlichkeit des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses hat ein Unternehmen auf Grundlage interner und externer Annahmen zu beurteilen, wobei den externen Hinweisen eine größere Bedeutung zuzurechnen ist.<sup>167</sup> Daneben ist die verlässliche Bewertbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten je nach Zugangsform des immateriellen Vermögenswertes zum Unternehmen unterschiedlich zu prüfen.

## 5.3 Spezielle Ansatzvorschriften für Prototypen

Um das Kriterium der verlässlichen Bewertbarkeit der Herstellungskosten und somit eine eventuelle Ansatzpflicht von Prototypen zu prüfen, ist auf die gesonderten Ansatzvorschriften für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte zurückzugreifen. Aufgrund der erhöhten Komplexität hinsichtlich der Feststellung der Definitionskriterien sehen die IAS 38.51 ff.<sup>168</sup> daher weitere Ansatzkriterien vor.

---

<sup>162</sup> Vgl. *Ramscheid, Marcel* in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 9.

<sup>163</sup> Vgl. ebenda, Rn. 9.

<sup>164</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 19.

<sup>165</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.21.

<sup>166</sup> Vgl. ebenda; *Ramscheid, Marcel* in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 30.

<sup>167</sup> Vgl. Ausführungen zu 5.1.1.

<sup>168</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.51 ff.

### 5.3.1 Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

Um feststellen zu können, ob für Erfindungen und deren Prototyp(en) eine Ansatzpflicht besteht, ist der Entstehungsprozess in eine Forschungs- und Entwicklungsphase aufzuteilen.<sup>169</sup> Aufwendungen, die sich der Forschungsphase zuordnen lassen, unterliegen grundsätzlich einem Aktivierungsverbot und sind aufwandswirksam zu erfassen, da die Nachweisbarkeit des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses zu diesem Zeitpunkt noch nicht möglich ist.<sup>170</sup> Im Gegensatz dazu besteht für Aufwendungen, die in der Entwicklungsphase angefallen sind, eine Aktivierungspflicht, sofern weitere explizite Voraussetzungen gegeben sind.<sup>171</sup> Ist eine eindeutige Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten nicht möglich, sind die gesamten Aufwendungen so zu behandeln, als wären sie nur in der Forschungsphase angefallen. Für diese Aufwendungen greift sodann das Aktivierungsverbot und die sofortige aufwandswirksame Erfassung.<sup>172</sup>

Für eine entsprechende Abgrenzung definiert der IAS 38 Forschung als „eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.“<sup>173</sup> Dazu zählen bspw. die Grundlagen- und angewandte Forschung sowie die allgemeine Analyse von Produkt- und Prozessalternativen, insbesondere aber die Produkt- und Verfahrensforschung. Die Forschungsphase zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass Unternehmen zunächst die aktiven Märkte analysieren, um u. a. aktuelle Trends, Käuferverhalten sowie potentielle Konkurrenz zu dokumentieren.<sup>174</sup> Forschungstätigkeiten sind jedoch nicht nur Bestandteil des Entstehungsprozesses eines jeweiligen Prototyps selbst. Vielmehr ist die anfängliche Grundlagenforschung dem elementaren Entstehungsprozess des einheitlichen immateriellen Vermögenswertes zuzuordnen, d. h. dem Entstehungsprozess der Erfindung insgesamt. Erst wenn die Grundlagenforschung erfolgreich abgeschlossen und mögliche Optionen für neue Produkte, Dienstleistungen o. Ä. formuliert oder beurteilt wurden, kann mit der Entwicklung und Umsetzung einer ersten Idee, und in diesem Zusammenhang auch mit der Herstellung eines entsprechenden Prototyps, begonnen werden.<sup>175</sup>

---

<sup>169</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.52.

<sup>170</sup> Vgl. Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 57 ff.; Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.54; Ramscheid, Marcel in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 38.

<sup>171</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57.

<sup>172</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.53.

<sup>173</sup> Ebenda, IAS 38.8 „Forschung“.

<sup>174</sup> Vgl. Simon, Fabian: Marktforschung.

<sup>175</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.56.

Zeitlich betrachtet findet der Übergang von der Forschungs- zur Entwicklungsphase grundsätzlich in dem Moment statt, in der die Suche nach neuen Erkenntnissen beendet und die konkrete Test- bzw. Erprobungsphase der gewonnenen Ergebnisse beginnt.<sup>176</sup>

Die IAS definieren Entwicklung als „Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.“<sup>177</sup> Zu den Entwicklungstätigkeiten gehören insbesondere der Entwurf, die Konstruktion und die Erprobung von Prototypen.<sup>178</sup> Die Literatur charakterisiert die Entwicklungsphase, in Abgrenzung zur Forschung, bereits durch konkrete Herstellungs- bzw. Konstruktionsplanungen, Entwürfen sowie Projektbeschreibungen der zukünftig zu entwickelnden Produkte.<sup>179</sup> Anhand dessen kann daher auch an dieser Stelle die Auffassung vertreten werden, dass nicht die Entstehung des Prototyps selbst in eine Forschungs- und Entwicklungsphase aufzuteilen ist, sondern die Herstellung eines Prototyps viel mehr zur Entwicklungsphase der Erfindung insgesamt gehört und somit den Entwicklungstätigkeiten unterzuordnen ist.<sup>180</sup> Demnach wären sämtliche Ausgaben für die Herstellung und das Testen eines Prototyps als Entwicklungskosten (Herstellungskosten) des immateriellen Vermögenswertes zu aktivieren, jedoch nur, soweit die speziellen Voraussetzungen des IAS 38.57<sup>181</sup> erfüllt werden.

### **5.3.2 Aktivierung von Ausgaben in der Entwicklungsphase**

Die Möglichkeit einer Aktivierung von Entwicklungsausgaben ist nach Ansicht des IASB dem Umstand geschuldet, dass eine Erfindung bzw. Idee im Stadium der konkreten Entwicklung bereits weiter konkretisiert ist und ein Nachweis des zukünftig zu erwartenden wirtschaftlichen Nutzens eher gewährleistet werden kann, als in der Forschungsphase. Durch entsprechende, bereits konkrete Handlungen, Maßnahmen bzw. Vorkehrungen sollte es einem Unternehmen lt. IASB daher

---

<sup>176</sup> Vgl. *Drüen, Klaus-Dieter* in Canaris; Habersack; Schäfer, HGB, a. a. O. § 255 HGB Rn. 41; *Ramscheid, Marcel* in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 42 letzter Abs.

<sup>177</sup> *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.8 „Entwicklung“.

<sup>178</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.59 (a).

<sup>179</sup> Vgl. *Ramscheid, Marcel* in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 42 letzter Abs.

<sup>180</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 60 1. Tiert.

<sup>181</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57.

i. d. R. möglich sein, einen wirtschaftlichen Nutzen nachzuweisen.<sup>182</sup> Für eine endgültige Aktivierung nennt der IAS 38.57<sup>183</sup> jedoch weitere Kriterien, die für einen Ansatz erfüllt sein müssen.

Dazu zählt einerseits, dass die Erfindung als immaterieller Vermögenswert insofern technisch realisiert und fertiggestellt werden kann, dass sie zur Nutzung oder Veräußerung zur Verfügung steht.<sup>184</sup> Eine sichere Aussage zur technischen Realisierbarkeit kann aufgrund eines dauerhaft bestehenden Risikos einer Erfindung grundsätzlich erst nach endgültiger Fertigstellung getroffen werden.<sup>185</sup> Um jedoch bereits im Vorfeld entsprechende Entwicklungskosten aktivieren zu können, sind die Voraussetzungen der technischen Realisierbarkeit an denen des zukünftig eintretenden wirtschaftlichen Nutzens anzulehnen. Danach hat der Bilanzierungspflichtige zum fraglichen Bilanzierungszeitpunkt darauf abzustellen, ob eine technische Realisierbarkeit der Idee *wahrscheinlich* bzw. überhaupt *möglich* ist.<sup>186</sup> An diesem Punkt wird dem Prototyp eine entscheidende Rolle zugeordnet, da mit diesem eine praktische Umsetzung der Idee getestet und veranschaulicht werden kann. Insbesondere bei neuartigen Produkten, wo Vergleichsinformationen und Orientierungswerte fehlen, ist die technische Realisierbarkeit ausschließlich *anhand* eines Prototyps nachzuweisen.<sup>187</sup> Bei bereits bestehenden Produkten, wo lediglich ein weiteres Modell o. Ä. geplant und entwickelt wird, können in die Beurteilung der technischen Realisierbarkeit auch die bereits zuvor abgeschlossenen, ähnlichen Entwicklungsprojekte mit einbezogen werden, da hieraus bereits grundlegende Erfolgschancen und die allgemeine Fähigkeit eines Unternehmens abgeleitet werden können.<sup>188</sup> Allerdings ist m. E. auch in solchen Fällen ein entsprechender Prototyp als Nachweis der technischen Realisierbarkeit angebracht. Das Kriterium der technischen Realisierbarkeit wird anhand vorstehender Ausführungen schlussfolgernd nur indirekt am Prototyp selbst geprüft. Vielmehr unterstützten Prototypen die Einschätzung und Nachweisbarkeit der technischen

---

<sup>182</sup> Vgl. Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 70; Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.58.

<sup>183</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57.

<sup>184</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.57 (a).

<sup>185</sup> Vgl. Ramscheid, Marcel in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 44.

<sup>186</sup> Vgl. ebenda.

<sup>187</sup> Vgl. Bysikiewicz, Marcus/Zwirner, Christian in Petersen, Karl; Zwirner, Christian; Brösel, Gerrit (Hrsg.): Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht - Rechnungslegung, Offenlegung. 3. Auflage. Köln: Bundesanzeiger, 2016, § 248 HGB Rn. 23 1. Tired.

<sup>188</sup> Vgl. Ramscheid, Marcel in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch 2013, a. a. O. § 4 Rn. 44

Realisierbarkeit von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten, also Erfindungen und Ideen, insgesamt.<sup>189</sup>

Darüber hinaus muss das Unternehmen auch die Absicht besitzen, den Prototypen fertigzustellen und zu nutzen bzw. zu veräußern.<sup>190</sup> Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass rational denkende Unternehmen beim Beginn bzw. bei der Fortführung eines Entwicklungsprojekts auch die Absicht besitzen, neue Produkte oder Produktmodelle letztendlich fertigzustellen. Andere Absichten erscheinen u. U. eher unrealistisch. Auch wird in diesem Zusammenhang angenommen, dass Unternehmen auf Grundlage der Erfindung, und vor allem des entsprechenden Prototyps, eine Überführung in die kommerzielle Serienproduktion oder eine Veräußerung des einheitlichen immateriellen Wertes beabsichtigen, um somit Umsätze zu generieren oder das Unternehmensimage zu stärken.<sup>191</sup>

Um den Prototyp in entsprechender Art und Weise nutzen bzw. veräußern zu können, muss das Unternehmen dazu fähig sein.<sup>192</sup> Einem Unternehmen der Pharmabranche wäre bspw. die Fähigkeit zu versagen, wenn diese für die Veräußerung der auf Grundlage des Prototyps hergestellten Produkte (z. B. neue Medikamente mit seltenem Wirkstoff) eine behördliche Genehmigung benötigen und diese jedoch bisher noch nicht erteilt wurde.<sup>193</sup>

Von hoher Bedeutung ist jedoch insbesondere, dass ein Nachweis über die Art und Weise des zukünftig eintretenden wirtschaftlichen Nutzens dargelegt wird.<sup>194</sup> In diesem Zusammenhang kann das Unternehmen bspw. den Bestand eines Marktes für die Produkte nachweisen, die auf Grundlage eines Prototyps hergestellt werden. Plant und entwickelt ein junges Technologieunternehmen bspw. ein neues Smartphone, was noch nie zuvor wahrgenommene Eigenschaften aufweisen soll, so wird der Nachweis der Existenz eines aktiven Marktes i. d. R. durch den gegenwärtigen Elektronikmarkt gewährleistet sein. Darüber hinaus können Unternehmen in diesem Zusammenhang unter Zuhilfenahme entsprechender

---

<sup>189</sup> Vgl. *Bysikiewicz, Marcus/Zwirner, Christian* in Petersen; *Zwirner; Brösel*, Systematischer Praxis-kommentar Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 23 1. Tiert.

<sup>190</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57 (b).

<sup>191</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; *Kleindiek; Watrin*, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 72, 73.

<sup>192</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57 (c).

<sup>193</sup> Vgl. *Bysikiewicz, Marcus/Zwirner, Christian* in Petersen; *Zwirner; Brösel*, Systematischer Praxis-kommentar Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 23 3. Tiert.

<sup>194</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57 (d).

Analysen den entsprechenden Wert künftiger Umsätze realitätsnah schätzen und somit einen künftig eintretenden wirtschaftlichen Nutzen nachweisen.<sup>195</sup>

In allen Fällen wird darüber hinaus die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen vorausgesetzt, um die abschließende Herstellung und die letztendliche Nutzung bzw. Veräußerung gewährleisten zu können.<sup>196</sup> Dazu können Unternehmens- bzw. Finanzpläne herangezogen werden, in denen Positionen wie bspw. liquide Mittel, Personal, zur Verfügung stehende Maschinen, mögliche Investoren etc. festgehalten werden sowie die Fähigkeit des Unternehmens, die angesprochenen Ressourcen zu sichern, begutachtet wird.<sup>197</sup>

Die verlässliche Ermittlung der Herstellungskosten eines Prototyps komplettiert die erweiterten Aktivierungsvoraussetzungen für Entwicklungsausgaben.<sup>198</sup> Lt. IASB ist dies anhand interner Kostenrechnungssysteme (Kostenträger- und ausreichend gegliederte Kostenstellenrechnung) grundsätzlich gewährleistet, da sie die entstandenen Ausgaben den jeweiligen Kostenstellen oftmals verlässlich zuordnen können.<sup>199</sup> Dies unterstützend können auch die unternehmensinternen Produkt- und Prozessverläufe namenseinheitlich bestimmt werden, um eine rechtmäßige Zuteilung von Aufwendungen zu den Herstellungskosten eines Prototyps gewährleisten zu können.<sup>200</sup>

Die angefallenen Ausgaben sind ab dem Zeitpunkt zu aktivieren, ab dem die vorgenannten Voraussetzungen kumulativ nachgewiesen werden können. Vor diesem Zeitpunkt angefallene Entwicklungsaufwendungen sind nicht aktivierungsfähig und können selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt nicht nachaktiviert werden.<sup>201</sup>

## 5.4 Zugangsbewertung

Ab dem Zeitpunkt, ab dem erstmalig alle notwendigen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, werden Prototypen mit den entstehenden Entwicklungskosten

---

<sup>195</sup> Vgl. *Bysikiewicz, Marcus/Zwirner, Christian* in Petersen; *Zwirner; Brösel*, Systematischer Praxis-Kommentar Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 23 4. Tiert; *Theile, Carsten* in Heuser; *Theile*, IFRS Handbuch, a. a. O. C. Bilanzierung, Rn. 1048.

<sup>196</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57 (e).

<sup>197</sup> Vgl. *Bysikiewicz, Marcus/Zwirner, Christian* in Petersen; *Zwirner; Brösel*, Systematischer Praxis-Kommentar Bilanzrecht, a. a. O. § 248 HGB Rn. 23 5. Tiert; *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.61; *Theile, Carsten* in Heuser; *Theile*, IFRS Handbuch, a. a. O. C. Bilanzierung, Rn. 1048.

<sup>198</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.57 (f).

<sup>199</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.62.

<sup>200</sup> Vgl. *Ramscheid, Marcel* in Driesch; *Riese; Schlüter*, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 46.

<sup>201</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.71; *Theile, Carsten* in Heuser; *Theile*, IFRS Handbuch, a. a. O. C. Bilanzierung, Rn. 1046.



(Herstellungskosten) sowie allen sonstigen in diesem Zusammenhang stehenden Kosten angesetzt.<sup>202</sup> Alle direkt zurechenbaren Einzel- und Gemeinkosten, die für den Entwurf, die Herstellung sowie Vorbereitung signifikant sind, fließen in die Ermittlung der gesamten Herstellungskosten ein.<sup>203</sup> Berücksichtigung finden hierbei sämtliche Kosten, die für den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Gebrauch erforderlich sind. Dazu zählen insbesondere Materialkosten sowie Kosten für Dienstleistungen, die zur Erstellung der Prototypen von Bedeutung sind, Personalkosten, die direkt der Erzeugung der Prototypen zugeordnet werden können, und Gebühren für die Anmeldung eines Rechtsschutzes (z. B. Patent) sowie weitere Registrierungs- oder Lizenzkosten.<sup>204</sup> Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten dürfen nicht in die Zugangsbewertung mit einbezogen werden.<sup>205</sup> Ebenso werden, wie zuvor erörtert, Forschungsausgaben, wie bspw. Kosten für die Durchführung einer Marktanalyse, nicht aktiviert. Dabei sind Ausgaben, die zur Erweiterung oder Optimierung des Prototyps nach Erlangung des betriebsbereiten Zustandes getätigt werden, als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren, während bloße Erhaltungsausgaben sofort aufwandswirksam zu erfassen sind.<sup>206</sup> Ersteres gilt jedoch nur dann, wenn der dem Prototyp zuordenbare zukünftige wirtschaftliche Nutzen durch die nachträglich getätigten Aufwendungen über die geschätzte Ertragskraft hinaus gesteigert wird sowie die zuverlässige Bewertung der jeweiligen Ausgaben und die entsprechende Zuordnung zum Prototypen gesichert ist.<sup>207</sup>

## 5.5 Folgebewertung

Im Hinblick auf die Folgebewertung ist zunächst die Frage zu erörtern, ob es sich beim Prototyp nach den IAS/IFRS um einen Vermögenswert mit begrenzter oder unbegrenzter Nutzungsdauer handelt. Während immaterielle Vermögenswerte mit einer begrenzten Nutzungsdauer abgeschrieben werden, unterliegen solche mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer nicht der Abschreibung.<sup>208</sup>

---

<sup>202</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.65.

<sup>203</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 112, 113.

<sup>204</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.65 und IAS 38.66; *Ramscheid, Marcel* in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 90; *Theile, Carsten* in Heuser; Theile, IFRS Handbuch, a. a. O. C. Bilanzierung, Rn. 1050.

<sup>205</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.67.

<sup>206</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.66; *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 112.

<sup>207</sup> Vgl. *Kuntschik, Nina*: Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte - Insbesondere Forschungs- und Entwicklungskosten und Geschäftswerte. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2004, 3. Kap. S. 146; *Ramscheid, Marcel* in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 95.

<sup>208</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.88 und IAS 38.89.

Nach dem Standard der IAS/IFRS liegt ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer vor, „wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird.“<sup>209</sup> Der Netto-Cashflow veranschaulicht, inwieweit die laufende Tätigkeit des Unternehmens zu Einnahmeüberschüssen bzw. -defiziten führt.<sup>210</sup> Relevante Faktoren können zum Einen der erwartete Nutzen im Unternehmen sein. Hierbei kann vom Unternehmen die Frage aufgeworfen werden, ob die effiziente Einsetzung des Prototyps in einem anderweitigen Management ebenfalls möglich wäre oder nicht.<sup>211</sup> Darüber hinaus kann der typische Produktlebenszyklus des Vermögenswertes Auskunft darüber geben, ob die Nutzungsdauer möglicherweise begrenzt ist.<sup>212</sup> Insbesondere am Beispiel des Prototyps lässt sich erkennen, dass diese im Laufe der Zeit einer technischen und kommerziellen Veralterung unterliegen. Die Lebensdauer eines Prototyps misst sich fortgehend an der Entwicklung von Märkten oder der Industrie, in der er eingesetzt wird. Veränderungen im Kaufverhalten der Konsumenten, die auf den verschiedensten Lebensumständen der Menschen basieren, sowie wandelndes Stilempfinden, rasanter Technologiewandel und sich kontinuierlich fortentwickelnde Trends, sind die Ursache für den ständigen Wechsel von Marken und Produkten an den nationalen und internationalen Märkten.<sup>213</sup>

In diesem Zusammenhang kann in die Beurteilung auch das Verhalten der Wettbewerber bzw. potenzieller Konkurrenten an den verschiedenen Märkten mit einbezogen werden.<sup>214</sup> Des Weiteren ist das Unternehmen dazu angehalten, erforderliche Aufwendungen zur Aufrechterhaltung bzw. Instandsetzung des Prototyps abzuschätzen. Zur Beurteilung der voraussichtlichen Nutzungsdauer ist jedoch insbesondere der Zeitraum, über den das Unternehmen über den Prototyp beherrschen kann, sowie die Abhängigkeit von anderen Vermögenswerten von hoher Bedeutung.<sup>215</sup> Speziell vor dem Hintergrund, dass der Prototyp lediglich nachrangig aufgrund des überwiegenden Wertes der dahinterstehenden immateriellen Ressource (bspw. Patent) insgesamt zu den immateriellen Vermögenswerten zählt, ist für eine genaue Einschätzung der Nutzungsdauer in erster Linie die immaterielle Ressource zu betrachten. Das Patent hat bspw. eine Dauer von

---

<sup>209</sup> Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.88.

<sup>210</sup> Vgl. Stiller, Gudrun: Cash-Flow.

<sup>211</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.90 (a).

<sup>212</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.90 (b).

<sup>213</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.90 (c) und IAS 38.92.

<sup>214</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.90 (e).

<sup>215</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.90 (g) und (h); Ramscheid, Marcel in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 100 Nr. (7) und (8).

20 Jahren.<sup>216</sup> Damit wird gleichzeitig auch die Nutzungsdauer des Prototyps begrenzt, da sowohl das Patent als auch der Prototyp einen einheitlichen immateriellen Vermögenswert darstellen.<sup>217</sup>

Für die Bewertung von Prototypen in den Folgeperioden kann grundsätzlich die sog. *Benchmark-Methode* (Anschaffungs-/Herstellungskostenmodell) Anwendung finden.<sup>218</sup> Die Methode der sog. *Neubewertung* kann auf Ebene der immateriellen Vermögenswerte ebenfalls in Betracht gezogen werden. Bei der Bilanzierung von Prototypen findet diese i. d. R. jedoch keine Anwendung.<sup>219</sup>

## 5.5.1 Anschaffungskostenmodell

Immaterielle Vermögenswerte, damit inbegriffen schutzrechtliche Erfindungen und deren Prototypen, sind grundsätzlich abnutzbar und daher planmäßig abzuschreiben. Nach der sog. *Benchmark-Methode* (auch Anschaffungskostenmodell genannt) hat ein Unternehmen daher seine Vermögenswerte mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um aller kumulierter Abschreibungen und Wertminderungen, anzusetzen.<sup>220</sup>

### 5.5.1.1 Planmäßige Abschreibungen

Die Abschreibung kann frühestmöglich ab dem Zeitpunkt erfolgen, ab dem der Prototyp seinen vom Unternehmen beabsichtigten betriebsbereiten Zustand erreicht hat. Bis zur Veräußerung aus dem Unternehmen oder bis zum Erreichen des Restwerts von 0 Euro ist die Abschreibung durch das Unternehmen zwingend vorzunehmen.<sup>221</sup> Dabei kann es zwischen der linearen, degressiven und leistungsabhängigen Abschreibungsmethode wählen. Welche Methode hierbei zur Anwendung kommt, bestimmt sich auf Grundlage des zu erwarteten Abschreibungsverlaufs. Dieser soll insbesondere den Verbrauch des künftig zu erwarteten wirtschaftlichen Nutzens widerspiegeln. Kann der Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, so ist die lineare Abschreibungsmethode zu wählen.<sup>222</sup> In jedem Fall ist jedoch die gewählte Abschreibungsmethode durchgängig beizubehalten und nur unter der Voraussetzung änderbar, dass sich der Verbrauch des künftig

---

<sup>216</sup> Vgl. § 16 PatG.

<sup>217</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 141; *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.95.

<sup>218</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.74.

<sup>219</sup> Vgl. Ausführungen zu 5.5.2.

<sup>220</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.74.

<sup>221</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.97.

<sup>222</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.97 und IAS 38.98.

zu erwarteten wirtschaftlichen Nutzens verändert hat.<sup>223</sup> Daher ist regelmäßig, meist zum Ende eines jeden Geschäftsjahres, die Wahl der jeweiligen Abschreibungsmethode zu überprüfen.<sup>224</sup> Die jeweiligen Amortisationsbeträge sind gleichermaßen planmäßig und p. r. t. auf die Nutzungsdauer zu verteilen sowie in der jeweiligen Periode grundsätzlich als Aufwand zu erfassen.<sup>225</sup>

### 5.5.1.2 Außerplanmäßige Wertminderungen

Neben planmäßigen Abschreibungen hat ein Unternehmen bei der Bilanzierung von Prototypen ebenso außerplanmäßige Wertminderungen zu berücksichtigen.<sup>226</sup> Eine Wertminderung liegt vor, „wenn der Buchwert des immateriellen Vermögenswerts seinen erzielbaren Betrag übersteigt.“<sup>227</sup> Für die entsprechende Beurteilung finden die speziellen Vorschriften der IAS 36<sup>228</sup> Anwendung. Sofern Anhaltspunkte für eine mögliche Wertminderung vorliegen, ist ein sog. Wertminderungstest stets durchzuführen. Eine entsprechende Prüfung der Wertminderung hat jedoch ausdrücklich zum Einen bei der Zugangserfassung von Prototypen zu erfolgen, um den zukünftig erzielbaren wirtschaftlichen Nutzen nachzuweisen.<sup>229</sup> Zum Anderen sind sie jeweils zum Ende eines Geschäftsjahres bei solchen Prototypen durchzuführen, die den betriebsbereiten Zustand zu diesem Zeitpunkt noch nicht erreicht haben und sich weiterhin in der Entwicklungsphase befinden.<sup>230</sup> Im Umkehrschluss dazu sind neben außerplanmäßigen Wertminderungen ebenfalls Wertaufholungen zu berücksichtigen, sofern die dafür vorgesehenen Kriterien erfüllt sind. Diesbezüglich haben Unternehmen auf die in IAS 36 verankerten Grundsätze zurückzugreifen.<sup>231</sup>

## 5.5.2 Exkurs: Neubewertungsmodell

Neben der Folgebewertung in Form des Anschaffungskostenmodells haben Unternehmen nach den IAS/IFRS grundsätzlich die Möglichkeit, immaterielle Vermögenswerte nach der sog. *Neubewertungsmethode* zum *Fair Value*<sup>232</sup>

---

<sup>223</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.98.

<sup>224</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.98 und IAS 38.104; Kuntschik, Nina, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS, a. a. O. 3. Kap. S. 147/148; Ramscheid, Marcel in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 109, 111.

<sup>225</sup> Vgl. Kuntschik, Nina, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS, a. a. O. 3. Kap. S. 146/147; Theile, Carsten in Heuser; Theile, IFRS-Handbuch, a. a. O. C. Bilanzierung, Rn. 1107.

<sup>226</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.111.

<sup>227</sup> Ebenda, IAS 36.8.

<sup>228</sup> Vgl. ebenda, IAS 36.

<sup>229</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.60.

<sup>230</sup> Vgl. ebenda, IAS 36.9.

<sup>231</sup> Vgl. ebenda, IAS 36; Ramscheid, Marcel in Driesch; Riese; Schlüter, Beck'sches IFRS-Handbuch, a. a. O. § 4 Rn. 122.

<sup>232</sup> Englisch für: beizulegender Zeitwert.

fortzuentwickeln.<sup>233</sup> Für die Anwendung dieses Modells haben Unternehmen jedoch sehr strenge Voraussetzungen zu prüfen. Nach den Ausführungen des IASB kann die Neubewertungsmethode nur unter der Bedingung Anwendung finden, dass der beizulegende Zeitwert auf Grundlage eines aktiven Marktes ermittelt werden kann.<sup>234</sup> Nach den IAS liegt ein aktiver Markt vor, wenn dieser ausschließlich mit homogenen Produkten handelt, eine ausreichende Anzahl von Käufern und Verkäufern existiert sowie sämtliche Preise öffentlich zur Verfügung stehen.<sup>235</sup> Diese weitaus enger gefasste Voraussetzung des aktiven Marktes für immaterielle Vermögenswerte begründet das IASB damit, dass Unternehmen (auch im Hinblick auf die Zukunft) untereinander verstärkt mit immateriellen Vermögenswerten handeln und somit ein öffentlicher Zugang zu den entsprechenden Preisen grundsätzlich nicht gewährleistet werden kann.<sup>236</sup> Aufgrund dessen besteht die Annahme, dass für immaterielle Vermögenswerte grundsätzlich kein aktiver Markt vorhanden ist und eine Bewertung nach dem Neubewertungsmodell somit nicht in Betracht kommt.<sup>237</sup> Insbesondere für Prototypen inklusive entsprechendem Rechtsschutz formuliert IAS 38.78 explizit, dass eine Bewertung nach der Neubewertungsmethode aufgrund eines fehlenden aktiven Marktes und der Einzigartigkeit dieser Vermögenswerte ausgeschlossen ist.<sup>238</sup>

## 5.6 Ausweis und Angabepflichten

Zum integralen Bestandteil eines IFRS-Abschlusses gehören u. a. eine Bilanz, eine Gesamtergebnisrechnung sowie ein Anhang, der zusätzliche Informationen und Erläuterungen enthält.<sup>239</sup> Gemäß den Vorschriften des IAS 1.54 ff. sind Prototypen als immaterielle Vermögenswerte gesondert in der Bilanz auszuweisen.<sup>240</sup> Die möglichen Abschreibungsbeträge hat ein Unternehmen als Aufwendungen für Abschreibungen in der Gesamtergebnisrechnung zu erfassen. Auch Ausgaben für Forschungstätigkeiten werden im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung aufwandswirksam aufgezeichnet.<sup>241</sup> Darüber hinaus besteht im Zusammenhang mit der Entwicklung und Erstellung von Prototypen eine erhöhte Aufzeichnungspflicht

---

<sup>233</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.75.

<sup>234</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 122; *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.75.

<sup>235</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.8 „aktiver Markt“ a) - c).

<sup>236</sup> Vgl. *Böcking, Hans-Joachim/Wiederhold, Philipp* in Henrichs; Kleindiek; Watrin, MüKo Bilanzrecht/IFRS, a. a. O. IAS 38 Rn. 123.

<sup>237</sup> Vgl. ebenda.

<sup>238</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.78.

<sup>239</sup> Vgl. Ausführungen zu 2.2.

<sup>240</sup> Vgl. *Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert*, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 1.54 (c), IAS 1.55 und IAS 38.119 (e) und (f).

<sup>241</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.68.

i. R. d. Anhangs eines IFRS-Abschlusses. Gemäß IAS 38.118<sup>242</sup> sind u. a. Informationen über die Nutzungsdauer, Abschreibungssätze sowie Abschreibungsmethoden bereitzustellen. Des Weiteren hat ein Unternehmen den Buchwert, die planmäßigen Abschreibungen und außerplanmäßigen Wertminderungen/Wertaufholungen sowie die Position in der Gesamtergebnisrechnung anzugeben, in der die Abschreibungsbeträge enthalten sind.<sup>243</sup> Zusätzlich hat eine Überleitung des Buchwertes zur Eröffnung und zum Abschluss der Periode unter gesonderter Angabe der in IAS 38.118 (e)<sup>244</sup> genannten Punkte zu erfolgen. Dazu zählt einerseits die Angabe der Zugänge, die bspw. auf abgeschlossene Entwicklungstätigkeiten zurückgeführt werden können, sowie Abgänge, die sich bspw. durch Veräußerungen bestimmen lassen. In jedem Fall sind darüber hinaus jegliche Wertminderungen, Wertaufholungen, planmäßige Abschreibungen sowie sonstige Buchwertbewegungen aufzuzeichnen.<sup>245</sup> Abschließend haben Unternehmen die gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die gewinnwirksam berücksichtigt wurden, offen zu legen.<sup>246</sup>

---

<sup>242</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert, IAS/IFRS-Texte, a. a. O. IAS 38.118.

<sup>243</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.118 (a) – (d).

<sup>244</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.118 (e).

<sup>245</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.118 (e).

<sup>246</sup> Vgl. ebenda, IAS 38.126.

## 6 Zusammenfassung

Die Bilanzierung von Prototypen wirft auch nach Annäherung des Handelsrechts an internationale Rechnungslegungsstandards weiterhin Probleme auf. Die klare und strukturierte Einordnung in die Bilanzierungskonzepte nach Handelsrecht, Steuerrecht und den IAS/IFRS scheint bei erstmaliger Betrachtung aufgrund der Materialität des Prototyps kein weitreichendes Problem darzustellen. Allerdings ist für eine genaue Einordnung in eine bestimmte Vermögenssphäre der Sinn und Zweck eines Prototyps zu hinterfragen. Durch die Veranschaulichung und das Testen von neu entstandenem geistigen Wissen bzw. neu entwickelter Ideen ist der Prototyp nicht als materiell, sondern aufgrund seiner untergeordneten Bedeutung gegenüber Erfindungen in den zuvor genannten Rechnungslegungsstandards als immateriell einzustufen. Damit einhergehend ist bei einer möglichen Ansatzfrage von Prototypen die anhaltende Problematik der Bilanzierungsgrundsätze von immateriellen Vermögenswerten präsent. Nach den Vorschriften des Handels- und Steuerrechts und der IAS/IFRS gibt es diesbezüglich sowohl Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede.

Das Prinzip der abstrakten sowie konkreten Aktivierungsfähigkeit in seinen jeweiligen Grundzügen ist sowohl im Handelsrecht und Steuerrecht als auch in den IAS/IFRS-Vorschriften verankert und bei einer beabsichtigten Aktivierung von Prototypen zu prüfen. Wohingegen das Steuerrecht aufgrund des sog. Maßgeblichkeitsprinzips auf die handelsrechtlichen Grundsätze Bezug nimmt, formulieren die IAS/IFRS als internationaler Rechnungslegungsstandard eigenständige Vorschriften, die keinen Bezug auf nationale Vorschriften nehmen. Dennoch lassen sich grundlegende Parallelen zwischen den einzelnen Rechnungslegungsstandards ziehen. So wird grundsätzlich für die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Prototypen dem Grunde nach eine selbständige Verwertbarkeit, Bewertbarkeit und Greifbarkeit/Identifizierbarkeit als auch das Vorliegen eines wirtschaftlichen Nutzens vorausgesetzt. Während das Handelsrecht auf eine Einzelverwertbarkeit durch Einzelverkehrsfähigkeit bzw. Einzelübertragbarkeit aus dem Betrieb heraus abstellt, müssen Prototypen nach den Vorschriften des Steuerrechts und den IAS/IFRS lediglich zusammen mit dem Betrieb oder einem anderen Vermögenswert übertragbar sein.

Im Hinblick auf die konkrete Aktivierungsfähigkeit impliziert das Steuerrecht mit dem § 5 Abs. 2 EStG ein generelles Aktivierungs*verbot* für selbst erstellte Prototypen, selbst wenn die abstrakten Aktivierungskriterien erfüllt sind. Im Vergleich dazu ermöglichen die handelsrechtlichen Vorschriften bzw. verpflichten die IAS/IFRS-

Vorschriften einen Ansatz von im Zusammenhang mit Prototypen angefallenen Entwicklungsausgaben. Dazu wird der Herstellungsprozess des Prototyps bzw. der Erfindung insgesamt in eine Forschungs- und Entwicklungsphase unterteilt. Zwar definieren die handelsrechtlichen als auch die IAS/IFRS-Vorschriften Forschung und Entwicklung jeweils eigenständig. Praktisch sind hierbei jedoch keine Unterschiede vorzufinden.

Ein möglicher Ansatz von Prototypen im IAS/IFRS-Abschluss ist nur bei Vorliegen der besonderen Aktivierungsvoraussetzungen möglich. Diese sehr speziellen Kriterien fordern von Unternehmen eine sehr anspruchsvolle Dokumentations- sowie Nachweispflicht. Im HGB sind vergleichbare Ansatzkriterien nicht formuliert. Allerdings kann sich zur Beurteilung eines möglichen Ansatzes von Prototypen nach dem HGB ebenfalls an den Kriterien der IAS/IFRS orientiert werden.

Sofern die speziellen Ansatzkriterien vorliegen, sind hinsichtlich der erstmaligen Bewertung von Prototypen nach beiden Rechnungslegungsstandards die für den Prototyp anfallenden Entwicklungskosten (Herstellungskosten) maßgeblich. Durch die beschränkte Nutzungsdauer von Prototypen erfolgt jeweils zum Bilanzstichtag eine entsprechende Folgebewertung unter Zugrundelegung planmäßiger sowie außerplanmäßiger Abschreibungen.

Sowohl im Handelsrecht als auch in den IAS/IFRS ist der Ansatz von im Zusammenhang mit Prototypen bzw. mit der Erfindung insgesamt entstehenden Forschungsausgaben explizit untersagt. Ebenfalls korrespondierend ist die nicht zulässige Aktivierung von im Zusammenhang mit Prototypen anfallenden Entwicklungsausgaben, sofern eine eindeutige Abgrenzung zwischen den jeweiligen Entwicklungs- und Forschungsaktivitäten nicht gewährleistet werden kann.

Die jeweils unterschiedliche Behandlung von Prototypen nach den verschiedenen Rechnungslegungssystemen erschwert nicht nur die Rechnungslegung für Unternehmen in Deutschland im Allgemeinen, da Abschlüsse ggf. nach drei unterschiedlichen Standards erstellt werden müssen. Sie erschweren zudem die Vergleichbarkeit der Abschlüsse untereinander, da aufgrund jeweils eigens entwickelter Bilanzierungsgrundsätze u. U. eine abweichende, auf den jeweiligen Zweck ausgerichtete Finanz-, Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens dargestellt wird. Mit der Verabschiedung des BilMoG erfolgte diesbezüglich bereits eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards. Im Steuerrecht ist jedoch bis zum jetzigen Zeitpunkt das Ansatzverbot präsent. Eine zukünftige Änderung des Ansatzverbotes in ein Ansatzwahlrecht bleibt fraglich.



# Literaturverzeichnis

## Fachliteratur

*Baetge, Jörg ; Kirsch, Hans-Jürgen ; Thiele, Stefan:* Bilanzen. 11., aktualisierte Auflage Düsseldorf : IDW, 2011

*Byrd, B. Sharon ; Lehmann, Matthias:* Zitierfibel für Juristen. 2. Auflage München : C. H. Beck, 2016

*Federmann, Rudolf:* Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS. 12., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage Berlin : Erich Schmidt, 2010

*Heuser, Paul J. ; Theile, Carsten (Hrsg.):* IFRS Handbuch - Einzel- und Konzernabschluss. 5., neu bearbeitete Auflage Köln : Dr. Otto Schmidt, 2012

*Hoffmann, Wolf-Dieter ; Lüdenbach, Norbert (Hrsg.):* IAS/IFRS-Texte. 4. Auflage Herne : NWB, 2011

*Kuntschik, Nina:* Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte - Insbesondere Forschungs- und Entwicklungskosten und Geschäftswerte. Frankfurt am Main : Peter Lang, 2004

*Moxter, Adolf:* Bilanzlehre. 2. Auflage Wiesbaden : Dr. Th. Gabler, 1976

*Tipke, Klaus ; Lang, Joachim:* Steuerrecht. 22., neu bearbeitete Auflage Köln : Dr. Otto Schmidt, 2015

## Handbücher

*Böcking, Hans-Joachim ; Castan, Edgar ; Heymann, Gerd et. al. (Hrsg.):* Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung - HGB und IFRS 1. Band. 40. Ergänzungslieferung München : C. H. Beck, 2013 mit Ergänzungen aus Mai 2016

*Schulze-Osterloh, Joachim ; Hennrichs, Joachim ; Wüstemann, Jens (Hrsg.):* Handbuch des Jahresabschlusses - Bilanzrecht nach HGB, EStG und IFRS 1. Band. 66. Ergänzungslieferung Köln : Dr. Otto Schmidt, 2017

*Winnefeld, Robert:* Bilanz-Handbuch - Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/IFRS-Rechnungslegung. 5., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage München : C. H. Beck, 2015

## Internetquellen

*Acar, Ahmed*: Prototyping. Berlin, URL: <https://www.gruenderszene.de/lexikon/begriffe/prototyping>, Stand vom 07.03.2018, 19:29

*item Industrietechnik GmbH*: Prototyp. Solingen, URL: <http://glossar.item24.com/de/start/view/glossary/ll/de%7Cen/item/prototyp/>, Stand vom 07.03.2018, 19:26

*Kotler, Philip*: Einführung in das Marketing - Einflussfaktoren auf das Käuferverhalten. Siegen, URL: <https://www.wiwiweb.de/marketing/grundlagen/kverhalten/faktoren.html>, Stand vom 07.03.2018, 19:10

*KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*: BilMoG: Reform des Bilanzrechts. Berlin, URL: <https://www.kpmg.de/Themen/2631.htm>, Stand vom 07.03.2018, 19:21

*Liebig, André*: Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung - GoB. Zwönitz, URL: <https://www.rechnungswesen-info.de/gob.html>, Stand vom 08.03.2018, 16:43

*Reuter, Marita ; Blee, Thomas*: Bedeutung immaterieller Vermögenswerte für Konsumgüter- und Handelsunternehmen steigt. Berlin, URL: <https://www.kpmg.de/Presse/5496.htm>, Stand vom 07.03.2018, 19:23

*Simon, Fabian*: Marktforschung. Berlin, URL: <https://www.rechnungswesen-verstehen.de/bwl-vwl/marketing/marktforschung.php>, Stand vom 08.03.2018, 16:45

*Stiller, Gudrun*: Cash-Flow. Managua, URL: [www.wirtschaftslexikon24.com/d/cash-flow/cash-flow.htm](http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/cash-flow/cash-flow.htm), Stand vom 08.03.2018, 16:49

*Stiller, Gudrun*: Prototyp. Managua, URL: <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/prototyp/prototyp.htm>, Stand vom 07.03.2018, 19:18

*Wikipedia, die freie Enzyklopädie*: Prototyp (Technik). San Francisco, URL: [https://de.wikipedia.org/wiki/Prototyp\\_\(Technik\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Prototyp_(Technik)), Stand vom 07.03.2018, 19:27

## Kommentare

*Baetge, Jörg ; Kirsch, Hans-Jürgen ; Thiele, Stefan (Hrsg.)*: Bilanzrecht - Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB - Juris Kommentar. 76. Ergänzungslieferung Bonn : Stollfuß, 2016

*Baumbach, Adolf ; Hopt, Klaus*: Handelsgesetzbuch - Beck'scher Kurz-Kommentar. 37., neu bearbeitete Auflage München : C. H. Beck, 2016

*Canaris, Claus-Wilhelm ; Habersack, Mathias ; Schäfer, Carsten (Hrsg.)*: Handelsgesetzbuch - Großkommentar 5. Band. 5., neu bearbeitete Auflage Berlin : De Gruyter, 2013

- Driesch, Dirk ; Riese, Joachim ; Schlüter, Jörg et. al. (Hrsg.):* Beck'sches IFRS-Handbuch - Kommentierung der IFRS/IAS. 5., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage München : C. H. Beck, 2016
- Grottel, Bernd ; Schmidt, Stefan ; Schubert, Wolfgang J. et. al. (Hrsg.):* Beck'scher Bilanz-Kommentar - Handels- und Steuerbilanz. 11., neu bearbeitete Auflage München : C. H. Beck, 2018
- Häublein, Martin ; Hoffmann-Theinert, Roland (Hrsg.):* Handelsgesetzbuch - Kommentar. Baden-Baden : Nomos, 2017
- Heidel, Thomas ; Schall, Alexander (Hrsg.):* Handelsgesetzbuch - Handkommentar. 2. Auflage Baden-Baden : Nomos, 2015
- Hennrichs, Joachim ; Kleindiek, Detlef ; Watrin, Christoph (Hrsg.):* Münchener Kommentar Bilanzrecht/IFRS 1. Band. 2. Ergänzungslieferung München : C. H. Beck, 2010
- Herrmann, Carl ; Heuer, Gerhard ; Raupach, Arndt:* Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz - Kommentar 2. Band. 266. Ergänzungslieferung Köln : Dr. Otto Schmidt, 2014
- Kirchhof, Paul (Hrsg.):* Einkommensteuergesetz - Kommentar. 16., neu bearbeitete Auflage Köln : Dr. Otto Schmidt, 2017
- Koller, Ingo ; Kindler, Peter ; Roth, Wulf-Henning et. al.:* Handelsgesetzbuch - Kommentar. 8. Auflage München : C. H. Beck, 2015
- Petersen, Karl ; Zwirner, Christian ; Brösel, Gerrit (Hrsg.):* Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht - Rechnungslegung, Offenlegung. 3. Auflage Köln : Bundesanzeiger, 2016
- Schmidt, Karsten ; Ebke, Werner F. (Hrsg.):* Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch 4. Band. 3. Auflage München : C.H. Beck, 2013
- Schmidt, Ludwig:* Einkommensteuergesetz - Kommentar. 36., völlig neu bearbeitete Auflage München : C. H. Beck, 2017

# Rechtsquellenverzeichnis

## Gesetze

*Abgabenordnung* in der Fassung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002 I S. 3866; ber. BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl 2002 I S. 1056) zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22.12.2016 (BGBl. I S. 3152)

*Bürgerliches Gesetzbuch* in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738) zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. Juli 2017 (BGBl. I S. 2787)

*Einkommensteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3214)

*Handelsgesetzbuch* in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 11 Absatz 28 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745)

*Patentgesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. Dezember 1980 (BGBl. 1981 I S. 1) zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 8. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3546)

## Urteile

BFH, Urteil vom 22. Mai 1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, Seite 634

Sächs. FG, Urteil vom 6. Oktober 2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, Seite 1217, rkr.

## Verwaltungsanweisungen

*Einkommensteuer-Hinweise* in der Fassung des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2017 vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3214)

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Bonn, den 12. März 2018

Isabell Hupka