

Intangibles - Immaterielle Werte

Vögele

2., vollständig neubearbeitete Auflage 2021

ISBN 978-3-406-71601-0

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Ansatzkriterien des IAS 38.57 erheben den Anspruch, den Zeitpunkt zu konkretisieren, zu dem ein immaterieller Vermögenswert so weit entwickelt ist, dass dieser voraussichtlich einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird. Somit können die Kriterien hilfreich zur Bestimmung des Zeitpunktes sein, zu dem ein (handelsrechtlicher) immaterieller Vermögensgegenstand wahrscheinlich entstehen wird.

Im Ergebnis können die IFRS für den Anwendungsfall der Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen als mögliche Auslegungshilfe herangezogen werden. Weder kann hieraus abgeleitet werden, dass zwingend auf den IAS 38.57 zurückgegriffen werden muss, noch ist der Standard die einzig denkbare Quelle.²¹

Objektivierungskriterien

Auch wenn der erstmalige Aktivierungszeitpunkt für Entwicklungsaufwendungen durch die ergänzenden Ansatzkriterien objektiviert wurde, verbleiben erhebliche Ermessensspielräume für den Bilanzierer. Da offengelassen wird, wie genau der Kriterienkatalog auszulegen ist und in welcher Form die (Nicht-)Erfüllung der einzelnen Kriterien zu dokumentieren ist, entsteht für den Bilanzierer zumindest faktisch ein Aktivierungswahlrecht.²² Bei der konkreten Auslegung der Einzelkriterien ist zudem zu beachten, dass diese erheblich von den individuellen Gegebenheiten beim bilanzierenden Unternehmen abhängig sind. Branchenspezifika → Rn.32–41, die individuellen Eigenschaften des jeweiligen Entwicklungsprojekts → Rn.26–31, aber auch die Finanz- und Wettbewerbssituation → Rn.22–25 beeinflussen die Auslegung der Kriterien. Somit ist es möglich, dass die Entwicklungsaufwendungen eines (theoretisch) identischen Projekts bei Unternehmen A bereits aktiviert werden können, bei Unternehmen B eine Aktivierung jedoch noch ausgeschlossen ist.²³

Technische Realisierbarkeit – IAS 38.57 a)

Das Kriterium der technischen Realisierbarkeit verdeutlicht die Schwierigkeiten einer pauschalen Auslegung des Standards, da im Wesentlichen unternehmens- und projektindividuelle Faktoren die technische Realisierbarkeit eines Entwicklungsprojekts beeinflussen. Als Nachweise kommen Machbarkeitsstudien,²⁴ das Vorliegen erster Konstruktionspläne sowie Produktbeschreibungen für den zu entwickelnden immateriellen Wert, aber auch die öffentliche Ankündigung des Produktes in Frage.²⁵ Bei der Einschätzung der technischen Realisierbarkeit dürfen auch Er-

²¹ Gl. A. *Stibi/Fuchs* DB 2009, 9; *Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“* DB 2008, 1813; *Henrichs* B 2008, 537, aA *Moxter* WPg 2009, 7.

²² *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* in Haufe IFRS § 13 Rn. 34.

²³ *EY International GAAP* S. 1242.

²⁴ *Eppinger/Hägele/Orterer* IRZ 2013, 421 (424).

²⁵ *Bertl/Fröhlich* RWZ 2008, 375 (376).

fahrungen von vergangenen Forschungs- und Entwicklungsprojekten berücksichtigt werden. So ist die erfolgreiche Fertigstellung vergleichbarer immaterieller Werte ein Indikator für die technische Realisierbarkeit. Darüber hinaus muss es zum Zeitpunkt einer möglichen Aktivierung lediglich wahrscheinlich sein, dass das Entwicklungsvorhaben technisch realisiert werden kann; eine abschließende Sicherheit über ggf. vorhandene technische Restriktionen ist nicht erforderlich.²⁶

Beabsichtigte Fertigstellung – IAS 38.57 b)

- 17 Das Kriterium der beabsichtigten Fertigstellung eröffnet zwar theoretisch unbegrenzte Ermessensspielräume hinsichtlich der Aktivierungsentscheidung, es ist jedoch unwahrscheinlich, dass die tatsächliche Projektverfolgung letztlich von der Bilanzierungsentscheidung abhängig gemacht wird. Da spätestens im Rahmen der Jahresabschlussprüfung intersubjektiv nachprüfbar nachweise erbracht werden müssen, ist eine bilanzpolitisch motivierte Gestaltung des Aktivierungszeitpunktes über dieses Kriterium nahezu ausgeschlossen. Insb. dürfte es kaum möglich sein, das Kriterium bei laufenden Entwicklungsprojekten zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung oder der Jahresabschlussprüfung zu verneinen.²⁷ In solchen Fällen müsste konkret nachgewiesen werden, dass sich etwa juristische Schwierigkeiten oder Reputationsrisiken aus der Weiterverfolgung des Entwicklungsprojekts ergeben könnten.²⁸ Die beabsichtigte Fertigstellung kann zB durch Protokolle von Entscheidungsgremien oder den Nachweis kontinuierlich anfallender und künftiger Projektkosten belegt werden.²⁹ Der Nachweis des beabsichtigten Abbruchs des Projekts kann durch juristische Gutachten oder – im Falle von Reputationsrisiken – negative Berichterstattung in (sozialen) Medien erbracht werden.

Fähigkeit zur Nutzung oder zur Veräußerung – IAS 38.57 c)

- 18 Damit das Kriterium als erfüllt angesehen werden kann, ist es nicht bereits ausreichend, wenn die Fähigkeit zur Nutzung oder Veräußerung durch das Unternehmen abstrakt möglich ist. Vielmehr muss die beabsichtigte Nutzung bzw. Veräußerung auch unter ökonomischen Gesichtspunkten sinnvoll sein. Das Kriterium ist somit eng an das Vorliegen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens angebunden und kann nicht isoliert von diesem Kriterium interpretiert werden.³⁰ Wird die Vermarktung des immateriellen Werts angestrebt, so muss der Bilanzierer das Vorliegen des Marktes beispielsweise durch Marktstudien nachweisen. Bei einer be-

²⁶ MüKoBilanzR./Böcking/Wiederhold IAS 38 Rn. 61.

²⁷ Christian/Kern PiR 2014, 168 (172).

²⁸ Baetge/von Keitz in Baetge/Wollmert/Kirsch IAS 38 Rn. 67.

²⁹ Eppinger/Hägele/Orterer IRZ 2013, 421 (424).

³⁰ Christian/Kern PiR 2014, 168 (172).

absichtigen internen Nutzung muss belegt werden, wie der immaterielle Wert zur Effizienzsteigerung beiträgt.³¹

Künftiger wirtschaftlicher Nutzen – IAS 38.57 d)

Zur Ermittlung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens verweist der Standard auf die Grundsätze des IAS 36 und schreibt somit für die Ermittlung der wirtschaftlichen Vorteile unter anderem den Rückgriff auf das Konzept der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten vor. Für die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist dieses Konzept nicht zwingend übertragbar. Dennoch könnte das Kriterium auch für handelsrechtliche Zwecke dazu beitragen, Forschungs- und Entwicklungsphase voneinander abzugrenzen bzw. nachzuweisen, dass ein immaterieller Vermögensgegenstand so weit entwickelt ist, dass dieser wahrscheinlich zur Entstehung gelangt. So könnte beispielsweise durch ein Investitionsmodell untermauert werden, dass positive Erfolgswirkungen prognostiziert werden können. Gleichwohl muss konstatiert werden, dass für die Nutzung des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts nicht zwangsläufig ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen nachgewiesen werden muss. So wurde dieses Kriterium bewusst nicht vom DRSC im DRS 24 aufgegriffen. Grundlage für die handelsrechtliche Abbildung bleibt somit das (wahrscheinliche) Erreichen der selbstständigen Verwertbarkeit. Der Nachweis eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens kann derweil ein starker Indikator für das wahrscheinliche Erreichen der selbstständigen Verwertbarkeit sein. Darüber hinaus kann sich die Aufstellung eines solchen Modells bereits schon aus rein ökonomischen Gesichtspunkten zur Überwachung und Steuerung der Entwicklungsprojektes empfehlen.

Ressourcenverfügbarkeit

Grundsätzlich ist unklar, ob die Verfügbarkeit von technischen, finanziellen und sonstigen Ressourcen ausschließlich in der Entwicklungsphase, oder auch in der folgenden Produktions- und Nutzungsphase gewährleistet sein muss.³² Zumindest unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise müsste erwartet werden, dass auch für den Zeitraum nach der Fertigstellung des Entwicklungsprojektes, ausreichend Ressourcen zur Verfügung stehen. Zweifelhaft dürfte dieses insb. dann sein, wenn nicht mehr von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann. Der Ressourcenbegriff erstreckt sich auf diejenigen Ressourcen, die für das Entwicklungsprojekt notwendig sind. Neben den technischen und finanziellen Ressourcen sind insb. die in das Projekt eingebundenen Mitarbeiter³³ oder externe Kooperationspartner relevant. Nachweise können zB durch das Aufstellen eines Projekt- oder Geschäftsplan erbracht werden, in

³¹ Eppinger/Hägele/Orterer IRZ 2013, 421 (424).

³² Burger/Ulbrich/Knoblauch KoR 2006, 729 (733).

³³ Baetge/von Keitz in Baetge/Wollmert/Kirsch IAS 38 Rn. 6).

dem die für das Projekt notwendigen Ressourcen aufgelistet werden und Versorgungskanäle benannt werden.³⁴ Je nach Art der Finanzierung des Projekts können finanzielle Mittel entweder durch Budgetfreigaben (interne Finanzierung) oder durch Finanzierungszusagen von Kreditgebern oder Investoren (externe Finanzierung) nachgewiesen werden (IAS 38.61).

Verlässliche Kostenermittlung

- 21 Grundlage einer verlässlichen Ermittlung der Herstellungskosten eines selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstands ist ein leistungsfähiges Kostenrechnungssystem (IAS 38.62). Die Anforderungen an das FuE-Controlling sowie das Projektmanagement sind hierbei vielschichtig und erfordern eine Verzahnung von Controlling, Projektentwicklung und externem Rechnungswesen.³⁵

b) Erkenntnisse aus Investitionsmodellen

- 22 Das Handelsrecht bestimmt per Legaldefinition, dass in der Forschungsphase über „...technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“ (§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB). Eine ökonomische Interpretation dessen ist jedoch problembehaftet, da unklar ist, wann „grundsätzlich keine Aussagen“ über die Vorteilhaftigkeit einer Investition getroffen werden können. Wenngleich wirtschaftliche Erfolgsaussichten als „zukünftige ökonomische Potentiale“³⁶ schwer zu objektivieren sind, indiziert dies per se keine Unmöglichkeit. Dazu lässt sich ein einfaches Net Present Value (NPV) Modell unter Berücksichtigung von Steuern hinzuziehen:

$$NPV_s = \sum_{t=1}^n [C_t - s \cdot (C_t - A_t)] \cdot (1 + i_s)^{-t} - I_0 \quad (1)$$

mit

C_t als periodenspezifische Cashflows unter Gewichtung der zugehörigen Eintrittswahrscheinlichkeiten,

A_t als Abschreibung,

I_0 als Investitionskosten,

s als einheitlicher, linearer Steuersatz und

i_s als $i_s = i \times (1 - s)$ mit i als Diskontierungsfaktor.

Eine grundlegende Annahme wirtschaftlichen Agierens ist das Streben nach ökonomischen Renten. Eine profitable Investition bedingt also

$$\sum_{t=1}^n [C_t - s \cdot (C_t - A_t)] \cdot (1 + i_s)^{-t} \geq I_0. \quad (2)$$

³⁴ Christian/Kern PiR 2014, 168 (173).

³⁵ Schmitz in BilMoG und Controlling S. 115–132.

³⁶ Duscher/Meyer CON 2012, 561 (562).

Die Betrachtung der Cashflows als Funktion von Eintrittswahrscheinlichkeiten erlaubt nicht nur das Berücksichtigen von FuE-Risiken, sondern impliziert auch, dass die Vorteilhaftigkeit der Investitionsentscheidung im angewandten NPV Modell hiervon abhängig ist. Gelegentlich wird daher auch vom „risk-adjusted“ NPV³⁷ gesprochen. 23

Entscheidungen unter Unsicherheit sind FuE-Projekten aufgrund ihres zukunftsgerichteten Prognosecharakters immanent. In der Praxis zeigt sich derweil eine signifikante Anzahl an Innovationsprojekten, die scheitern.³⁸ Das Implementieren solcher Unsicherheit in Entscheidungsprozesse erfordert das Differenzieren zwischen Entscheidungen unter Risiko und Ungewissheit, da erst im Fall der Ungewissheit keine Wahrscheinlichkeiten für das Eintreten bestimmter Ereignisse ermittelt werden können.³⁹ Aus ökonomischer Sicht könnte dies also bedeuten, dass lediglich Grundlagenforschung unter die in § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB gefasste Definition der Forschungsphase fallen würde, da sich in diesen Fällen eine Erfolgswahrscheinlichkeit in der Regel nicht bestimmen lässt. Das BVerfG geht insoweit davon aus, dass bei der abstrakt-theoretischen Grundlagenforschung der langfristige Ertrag gegenüber einer kurzfristig ausgerichteten anwendungs- und nachfrageorientierten wissenschaftlichen Tätigkeit ungewiss sei.⁴⁰ Bei Entscheidungen unter Risiko können hingegen objektivierbare Abschätzungen zu den erwarteten Cashflows getroffen werden. Ein sinnvoller Ansatz zur Objektivierung ist es, Aussagen über die anzuwendenden Wahrscheinlichkeiten branchen- oder auch unternehmensspezifisch zu treffen. Für diesen Zweck kann das NPV Modell nicht nur deterministisch (Punktschätzer), sondern auch stochastisch (Werte Verteilung) abgebildet werden.⁴¹ 24

Die vorliegende Diskussion weist grundlegende Ähnlichkeiten zur Frage nach der Notwendigkeit des Vorliegens eines Vermögensgegenstands im Sinn des Aktivierungsgrundsatzes auf.⁴² So liegt eine Stärke des Verwendens von Investitionsmodellen darin, dass die zugrundeliegenden Parameter von einem fachkundigen Dritten nachvollzogen und nachgeprüft werden können. Andererseits wird der Handlungsbedarf des Gesetzgebers zum Schaffen in sich schlüssiger Abgrenzungskriterien unterstrichen. Würde nämlich nur die Grundlagenforschung unter das Forschungsverständnis des § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB fallen, so würde sich der Qualifikationskonflikt zwischen immateriellen Vermögensgegenständen und deren Zeitpunkt des Entstehens weiter verschärfen. Möglicherweise lässt sich „grundsätzlich“ als „in der Regel“ lesen und damit Ausnahmen zulassen. Daraus würde sich ergeben, dass auch die 25

³⁷ Mohnkopf/Hartmann Innovationserfolgsrechnung S. 10.

³⁸ Macheleidt/Riedrich CON 2008, 382.

³⁹ Schuster/Rüdt v. Collenberg Investitionsrechnung S. 13.

⁴⁰ BVerfG 26.10.2004 – 1 BvR 911/00 Rn. 171, BVerfGE 111, 333.

⁴¹ Duscher/Meyer CON 2012, 561 (565).

⁴² Zur Diskussion s. MüKoBilanzR/Henrichs HGB § 248 Rn. 26 ff.

die Grundlagenforschung überschreitende Forschung als solche in die Forschungsphase fallen kann.

c) Erkenntnisse aus Prozesseigenschaften

aa) Sequenzielle Prozesse

- 26 Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten lassen sich in den meisten Fällen einem spezifischen FuE-Projekt zuordnen. Eine konkrete Tätigkeit lässt sich allerdings selten isoliert beurteilen, sondern steht in einem engen Zusammenhang mit anderen FuE-Tätigkeiten. Ein FuE-Projekt besteht somit aus einem Komplex von FuE-Tätigkeiten, die einem bestimmten Zweck dienen und bestimmte Zielsetzungen und Ergebniserwartungen verfolgen.⁴³ Daraus folgt, dass zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit nicht die einzelne FuE-Tätigkeit als forschungs- oder entwicklungsbezogen klassifiziert, sondern vielmehr die Art und der Fortschritt des zugrundeliegenden Projekts beurteilt werden muss → Rn. 3–5. Dabei wird von der nationalen sowie internationalen Rechnungslegung, ungeachtet der tatsächlichen Ausgestaltung eines Entwicklungsprojektes, ein sequenzieller Ablauf unterstellt, in dem auf eine (abgeschlossene) Forschungsphase eine Entwicklungsphase folgt.⁴⁴
- 27 Schwierig ist es, in diesem Zusammenhang zum einen den Übergangzeitpunkt von Forschungs- zu Entwicklungsphase zu identifizieren und zum anderen zu entscheiden, ob die Entwicklung des Vermögensgegenstands bereits so weit fortgeschritten ist, dass die Vermögensgegenstandseigenschaft als erfüllt angesehen werden kann bzw. ein Vermögensgegenstand mit hoher Wahrscheinlichkeit entstehen wird. Von der Literatur wurden die folgenden Anforderungen formuliert, die vor einer möglichen Aktivierung kumulativ erfüllt sein müssen.⁴⁵ Im Gegensatz zu den Kriterien des DRS 24.45 beziehen sich diese erkennbar auf die jeweiligen Charakteristiken des FuE-Projekts:
- Projektinitiierung: Auf Basis eines dokumentierten Geschäftsführungsbeschlusses (und ggf. erforderlicher Bestätigung durch den Aufsichtsrat) wird die Budgetfreigabe erteilt.
 - Projektabgrenzung und -beschreibung: Das Projekt kann hinsichtlich seiner sachlichen, zeitlichen und finanziellen Dimension hinreichend präzise abgegrenzt werden. Projektbezogene Ausgaben müssen dem Projekt zurechenbar und nachprüfbar sein.
 - Darstellbarer Projektnutzen: Das Projekt muss einen Nutzen iSd selbstständigen Verwertbarkeit besitzen und dieser Nutzen muss potenziell darstellbar sein.
 - Aktive weitere Projektverfolgung ist sichergestellt.

⁴³ OECD Frascati-Handbuch 2015 S. 48.

⁴⁴ Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ DB 2008, 1813 (1816).

⁴⁵ Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ DB 2001, 989 (992f.).

Die Erfüllung der Kriterien kann beispielsweise folgendermaßen nachgewiesen werden:⁴⁶

Kriterium	Nachweis
Projektinitiierung	Geschäftsführungsbeschluss, ggf. Billigung des Aufsichtsrats, Budgetfreigabe oder öffentliche Ankündigung
Projektabgrenzung und -beschreibung (zeitlich, sachlich, finanziell)	Zeitlich: Zeitlicher Rahmen für das Projekt ist unter Beachtung der Projektrisiken festgelegt (Projektpläne, Meilensteine oder ähnliches vorhanden) Sachlich: Eigenschaften des entwickelten VG können präzise beschrieben werden Finanziell: Es besteht eine Projektkostenkalkulation Erfassung der projektbezogenen Ausgaben ist gewährleistet
Projektnutzen darstellbar	Der Nutzen aus interner Nutzung oder Veräußerung kann beschrieben und quantifiziert werden (Risiko-evaluation durch ein NPV-Modell)
Projektverfolgung sichergestellt	Keine rechtlichen Einschränkungen/Bedenken, für die geplanten Kosten sind entsprechende Budgets freigegeben/Finanzierungszusagen erteilt, personelle/räumliche/technische Ressourcen für gesamten Projektzeitraum sichergestellt

Die Strukturierung der FuE-Tätigkeiten in Form eines Projekts mit eindeutiger Zielvorgabe scheint die implizite Grundvoraussetzung der Aktivierungsfähigkeit zu sein. Diese bereits im Jahr 2001 als de lege ferenda entwickelten Kriterien können dazu beitragen, Forschungs- und Entwicklungsphase voneinander abzugrenzen. Konzeptionell formuliert beginnt die Entwicklungsphase, wenn das Unternehmen auf Basis der in der Forschungsphase gewonnenen Erkenntnisse seine projektbezogenen Tätigkeiten auf die Erstellung des immateriellen Vermögensgegenstands ausrichtet.⁴⁷ Somit ist es also entscheidend, ob das Projekt so weit fortgeschritten ist, dass die wesentlichen Eigenschaften des zu entwickelnden Vermögensgegenstands sowie die dafür notwendigen Ressourcen und organisatorischen Rahmenbedingungen feststehen.⁴⁸ Genau dieser Gedanke wird durch die obengenannten Kriterien konkretisiert.

⁴⁶ Teilweise angelehnt an *Bertram* in Haufe HGB §248 Rn. 18.

⁴⁷ *Küting/Ellmann* DStR 2010, 1300.

⁴⁸ *BeBiKo/Schubert/Gadek* HGB §255 Rn. 487f.

bb) Zyklische/iterative Prozesse

- 30 Bei zyklisch oder iterativ gezeichneten Prozessen, → R.n. 3–5 entsteht das Problem, dass die Rechnungslegungsvorschriften einen Projektverlauf unterstellen, der nicht mit den betrieblichen Gegebenheiten übereinstimmt. Die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen wird deshalb bei derartig ausgestalteten Entwicklungsprozessen mit dem Verweis auf die nicht mögliche Trennung von Forschungs- und Entwicklungsphase regelmäßig unterlassen.⁴⁹ Auch wenn nicht sequenziell ausgestaltete FuE-Projekte das Controlling vor deutlich höhere Herausforderungen stellen, ist eine pauschale Verneinung der Aktivierungsfähigkeit nicht sachgemäß. Somit kann auch bei zyklischer, iterativer oder agiler Entwicklung das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB unter engen Voraussetzungen angewendet werden.⁵⁰
- 31 Die größte Herausforderung besteht darin, die Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen über die gesamte Projektdauer sicherzustellen. Dies gestaltet sich als besonders schwierig, da die Trennung nicht typisiert durch Erreichen eines Zeitpunktes (Meilenstein) vorgenommen werden kann, sondern ausnahmsweise für jede Aktivität einzeln vorgenommen werden muss. Dass dieses Vorgehen sachgerecht sein kann, geht bereits aus der handelsrechtlichen Definition von Forschung und Entwicklung hervor, die ein Phasenkonzept nicht zwingend zugrunde legt. Die Evaluierungsebene wechselt also von einer projektbezogenen (gesamtheitlichen) hin zu einer tätigkeitsbezogenen Perspektive, wodurch die Anforderungen an das FuE-Controlling weiter ansteigen.⁵¹ Denkbar wäre es beispielsweise, alle projektbezogenen Kostenstellen als forschungs- oder entwicklungsbezogen zu klassifizieren. Alternativ könnten die einzelnen Aktivitäten innerhalb einer Kostenstelle daraufhin untersucht werden, ob diese als entwicklungsbezogen klassifiziert werden können und somit zu potenziell aktivierungsfähigen Aufwendungen führen können.⁵² Für komplexere Projekte kann es darüber hinaus empfehlenswert sein, eine Projektdatenbank anzulegen, in der alle angefallenen Aufwendungen gesammelt und klassifiziert werden. Auf diese Weise kann auch sichergestellt werden, dass Nachweise für die Jahresabschlussprüfung bereitgestellt werden können.⁵³ Gleichwohl bleiben die grundsätzlichen Anforderungen an die Aktivierung bestehen. Das Projekt muss mindestens so weit fortgeschritten sein, dass der angestrebte Vermögensgegenstand auch mit hoher Wahrscheinlichkeit zur Entstehung gelangt. Die Erfüllung der obengenannten Kriterien kann diesen Zeitpunkt objektivieren.

⁴⁹ Lüdenbach/Hoffmann in Haufe HGB § 255 R.n. 207.

⁵⁰ BeBiKo/Schubert/Gadek HGB § 255 R.n. 488.

⁵¹ Vgl. ausführlich Koch/Gersbacher-Volz BC 2017, 128 (128–136).

⁵² Seidel/Grieger/Muske BB 2009, 1286 (1289).

⁵³ Gersbacher-Volz/Koch BC 2017, 66 (73).