

# Die steuerbilanzielle Behandlung von Forschung und Entwicklung

von

Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol. Gerd Uwe Hegenloh

00201834

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| TECHNISCHE HOCHSCHULE DARMSTADT |          |
| Fachbereich 1                   |          |
| Gesamtbibliothek                |          |
| <u>Betriebswirtschaftslehre</u> |          |
| Inventar-Nr.:                   | 43.828   |
| Abstell-Nr.:                    | A20/1225 |
| Sachgebiete:                    | 1.8.2-1  |
|                                 | 2.3      |

ERICH SCHMIDT VERLAG

A      GLIEDERUNG

|  | Seite |
|--|-------|
| 1. Einführung  | 1     |
| 1.1 Problemstellung  | 1     |
| 1.2 Aufgabenstellung und Gang der Arbeit   | 4     |
| 2. Grundlegung des Themas  | 6     |
| 2.1 Begriff der Forschung und Entwicklung  | 6     |
| 2.2 Objekte der Forschung und Entwicklung  | 8     |
| 3. Derzeitige steuerliche Behandlung von Forschung und Entwicklung   | 11    |
| 3.1 Darstellung der steuerbilanziellen Regelung  | 11    |
| 3.1.1 Inhalt   | 11    |
| 3.1.2 Verbindlichkeit  | 14    |
| 3.1.2.1 Bindungswirkung als Verwaltungsauffassung  | 14    |
| 3.1.2.2 Bindungswirkung als Gewohnheitsrecht   | 20    |
| 3.1.2.3 Bindungswirkung als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung  | 23    |
| 3.2 Kritische Würdigung der steuerbilanziellen Behandlung  | 27    |
| 3.2.1 Zugrundelegung der steuerlichen Anknüpfungspunkte  | 27    |
| 3.2.2 Anwendung der Vereinfachungsregel  | 29    |
| 3.2.3 Zurechnung der Ausgaben  | 32    |
| 3.2.4 Geltungsbereich des Bilanzierungsverbotes  | 33    |
| 3.2.5 Orientierung an Inputgrößen  | 34    |
| 4. Betriebswirtschaftliche Analyse des Forschungs- und Entwicklungsprozesses nach einzelnen Phasen als Anknüpfungspunkt für eine steuerliche Betrachtung | 36    |
| 4.1 Kritische Würdigung der "klassischen" Gliederung in der Betriebswirtschaftslehre und im derzeitigen Ansatz des Bilanzsteuerrechts                    | 36    |

|   | Seite |
|---|-------|
| 4.2 Phasenweise Ermittlung der Ergebnisse der<br>Forschung und Entwicklung  | 42    |
| 4.2.1 Betrachtung der Ausprägungen technischen<br>Wissens (1. Komponente)   | 46    |
| 4.2.1.1 Forschung und Entwicklung als Informa-<br>tionsgewinnungsprozeß   | 46    |
| 4.2.2.2 Charakterisierung unterschiedlicher<br>Wissenskategorien  | 48    |
| 4.2.2.2.1 Allgemeine grundlegende naturwissen-<br>schaftliche Erkenntnisse als Aus-<br>prägung technischen Wissens  | 49    |
| 4.2.2.2.2 Regeln technischen Handelns als Aus-<br>prägung technischen Wissens   | 51    |
| 4.2.2.2.3 Ordnungssysteme empirischer Aussagen<br>als Ausprägung technischen Wissens  | 52    |
| 4.2.2.3 Ablauf des Forschungs- und Entwick-<br>lungsprozesses im Unternehmen  | 59    |
| 4.2.2 Arten der Informationsträger technischen<br>Wissens (2. Komponente)   | 65    |
| 4.2.3 Forschungs- und Entwicklungsergebnisse als<br>Ausprägung bestimmter technischer Wissens-<br>kategorien auf bestimmten Informations-<br>trägern (1. + 2. Komponente) | 66    |
| 5. Bilanzierung der Forschungs- und Entwicklungsergeb-<br>nisse als selbständige Wirtschaftsgüter   | 73    |
| 5.1 Struktur der Bilanzierungsentscheidung  | 73    |
| 5.2 Untersuchung der Bilanzierungsfähigkeit der Er-<br>gebnisse der Forschung und Entwicklung   | 76    |
| 5.2.1 Kriterien der Bilanzierungsfähigkeit in<br>der Steuerbilanz   | 77    |
| 5.2.1.1 Bedeutung der handelsrechtlichen Grund-<br>sätze ordnungsmäßiger Buchführung  | 77    |
| 5.2.1.2 Konkretisierung des Vermögensgegen-<br>standes  | 81    |
| 5.2.1.2.1 Auslegung nach dem Wortsinn und<br>der Gesetzessystematik   | 81    |
| 5.2.1.2.2 Auslegung nach dem Zweck der Handels-<br>bilanz   | 85    |
| 5.2.1.2.2.1 Bedeutung der betriebswirtschaft-<br>lichen Bilanzauffassungen  | 85    |
| 5.2.1.2.2.2 Ermittlung des gesetzlichen Zwecks<br>der Handelsbilanz   | 86    |
| 5.2.1.2.2.3 Folgen des Handelsbilanzzwecks<br>für den Bilanzinhalt  | 92    |

|  | Seite |
|--|-------|
| 5.2.1.2.3 Bestimmung der Vermögensgegenstands-<br>kriterien aus der Handelsbilanz-<br>konzeption                   | 102   |
| 5.2.1.2.3.1 Wirtschaftlicher Wert  | 103   |
| 5.2.1.2.3.2 Selbständige Bewertbarkeit   | 106   |
| 5.2.1.2.3.3 Vorliegen von Ausgaben   | 109   |
| 5.2.1.2.3.4 Selbständige Verkehrsfähigkeit   | 110   |
| 5.2.1.3 Mögliche Auswirkungen der Transformation<br>der 4. EG-Richtlinie in nationales Recht                       | 115   |
| 5.2.1.3.1 Bedeutung der Transformation für die<br>Bilanzierung in der Steuerbilanz                                 | 115   |
| 5.2.1.3.2 Kodifizierung der Generalnorm und der<br>maßgebenden Bilanzierungsgrundsätze                             | 118   |
| 5.2.1.3.3 Berücksichtigung der Auslegung des<br>§ 244 Abs. 2 RegE HGB  | 121   |
| 5.2.2 Bilanzierung von Forschung und Entwicklung<br>als selbständige Bilanzposten im Schrifttum                    | 126   |
| 5.2.3 Phasenweise Betrachtung der Bilanzierungs-<br>fähigkeit der Forschungs- und Entwicklungs-<br>ergebnisse      | 131   |
| 5.2.3.1 Wirtschaftlicher Wert der Ergebnisse der<br>Forschung und Entwicklung                                      | 132   |
| 5.2.3.2 Selbständige Bewertbarkeit der Ergebnisse<br>der Forschung und Entwicklung                                 | 146   |
| 5.2.3.3 Vorliegen von Ausgaben bei Ergebnissen<br>der Forschung und Entwicklung                                    | 160   |
| 5.2.3.4 Selbständige Verkehrsfähigkeit der Er-<br>gebnisse der Forschung und Entwicklung                           | 162   |
| 5.3 Untersuchung der Bilanzierungspflicht der Ergeb-<br>nisse der Forschung und Entwicklung                        | 167   |
| 5.3.1 Vollständigkeitsgrundsatz der Bilanz und<br>dessen Einschränkungen   | 167   |
| 5.3.2 Anwendbarkeit des Bilanzierungsverbotes für<br>selbstgeschaffene Ergebnisse der Forschung<br>und Entwicklung | 172   |
| 5.3.2.1 Phasenweise Betrachtung der Zugehörig-<br>keit zu materiellen bzw. immateriellen<br>Wirtschaftsgütern      | 172   |
| 5.3.2.1.1 Begriff des immateriellen Wirtschafts-<br>gutes  | 172   |
| 5.3.2.1.2 Art der Nutzenstiftung der geistigen<br>und körperlichen Komponente                                      | 179   |
| 5.3.2.1.3 Bestimmung der Zugehörigkeit zu mate-<br>riellen bzw. immateriellen Wirtschafts-<br>gütern               | 181   |

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
| 5.3.2.2   | Betrachtung der Zugehörigkeit zum abnutzbaren/nichtabnutzbaren Anlage- bzw. Umlaufvermögen   | 189 |
| 5.3.2.2.1 | Bedeutung der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen für das Bilanzierungsverbot  | 189 |
| 5.3.2.2.2 | Bestimmung der Zugehörigkeit zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen nach geltendem und zukünftigem Recht  | 191 |
| 5.3.2.2.3 | Abnutzbarkeit der Forschungs- und Entwicklungsergebnisse   | 198 |
| 5.3.2.3   | Kriterium "entgeltlicher Erwerb"   | 202 |
| 6.        | Einbeziehung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in die Herstellungskosten von Problemlösungen  | 209 |
| 6.1       | Ansätze zur Konkretisierung der Herstellungskosten hinsichtlich der Art der einzubeziehenden Kosten  | 210 |
| 6.1.1     | Ansätze von Vorschriften außerhalb der Steuergesetze   | 211 |
| 6.1.1.1   | Eignung der EStR und LSP   | 211 |
| 6.1.1.2   | Bedeutung der aktienrechtlichen Regelung des § 153 Abs. 2 AktG   | 212 |
| 6.1.2     | Ableitung aus dem gesetzlichen Zweck des Ansatzes von Herstellungskosten unter Berücksichtigung möglicher Änderungen des Bilanzrichtliniengesetzes | 217 |
| 6.1.2.1   | Bedeutung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnermittlung   | 217 |
| 6.1.2.2   | Umfang der in der Steuerbilanz anzusetzenden Herstellungskosten  | 221 |
| 6.1.2.3   | Begriff der Herstellungskosten nach dem Bilanzrichtliniengesetz  | 224 |
| 6.2       | Sachliche Zugehörigkeit von Forschungs- und Entwicklungsausgaben zu den Herstellungskosten von Problemlösungen                                     | 225 |
| 6.2.1     | Zugehörigkeit der Ausgaben für Forschung und Entwicklung dem Grunde nach   | 225 |
| 6.2.2     | Bedeutung unterschiedlicher Konkretisierungsgrade technischen Wissens  | 229 |
| 6.3       | Einbeziehung der Forschungs- und Entwicklungsausgaben in die Herstellungskosten der betreffenden Problemlösungen nach geltendem Recht              | 234 |

|  | Seite |
|--|-------|
| 6.3.1 Einbeziehung der Ausgaben für Forschung und Entwicklung in die am Bilanzstichtag vorhandenen Problemlösungen | 235   |
| 6.3.2 Problematik des zeitlichen Auseinanderfallens zwischen Forschung und Entwicklung und eigentlicher Fertigung  | 241   |
| 6.3.2.1 Forschung und Entwicklung als Beginn der Herstellung der betreffenden Problemlösungen                      | 242   |
| 6.3.2.1.1 Ansatz fertigungsbezogener Vorbereitungskosten   | 242   |
| 6.3.2.1.2 Ansatz von Teilerstellungskosten   | 246   |
| 6.3.2.2 Behandlung der Forschungs- und Entwicklungsausgaben bei fehlender Zurechenbarkeit                          | 249   |
| 7. Berechtigung des Bilanzierungsverbotes für Forschung und Entwicklungsergebnisse in der Steuerbilanz             | 253   |
| 7.1 Entwicklung des Bilanzierungsverbotes des § 5 Abs. 2 EStG  | 253   |
| 7.2 Sachliche Begründetheit für selbstgeschaffene Forschungs- und Entwicklungsergebnisse des Anlagevermögens       | 259   |
| 8. Auswirkungen der Aufhebung des Bilanzierungsverbotes für Forschungs- und Entwicklungsergebnisse                 | 277   |
| 8.1 Unmittelbare finanzielle Auswirkungen der Bilanzierungsalternativen  | 277   |
| 8.1.1 Bilanzierungsverbot als Förderungsinstrument   | 277   |
| 8.1.2 Bedeutung der Abschreibungsvorverlagerung als Anreiz für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten             | 280   |
| 8.1.2.1 Finanzielle Vorteilhaftigkeit  | 280   |
| 8.1.2.2 Wahrnehmung der Vorteilhaftigkeit  | 286   |
| 8.1.2.3 Berücksichtigung bei der Entscheidungsfindung  | 282   |
| 8.1.3 Eignung der Ausgestaltung von Bilanzierungsvorschriften als Förderungsinstrument                             | 290   |
| 8.2 Konsequenzen für die Finanzmittelbeschaffung   | 291   |
| 9. Thesenförmige Zusammenfassung   | 294   |