

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

5.2.1.2.3	Bestimmung der Vermögensgegenstandskriterien aus der Handelsbilanzkonzeption	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 der 4. EG-Richtlinie in nationales Recht	115
5.2.1.3.1	Bedeutung der Transformation für die Bilanzierung in der Steuerbilanz	115
5.2.1.3.2	Kodifizierung der Generalnorm und der maßgebenden Bilanzierungsgrundsätze	118
5.2.1.3.3	Berücksichtigung der Auslegung des § 244 Abs. 2 RegE HGB	121
5.2.2	Bilanzierung von Forschung und Entwicklung als selbständige Bilanzposten im Schrifttum	126
5.2.3	Phasenweise Betrachtung der Bilanzierungsfähigkeit der Forschungs- und Entwicklungsergebnisse	131
5.2.3.1	Wirtschaftlicher Wert der Ergebnisse der Forschung und Entwicklung	132
5.2.3.2	Selbständige Bewertbarkeit der Ergebnisse der Forschung und Entwicklung	146
5.2.3.3	Vorliegen von Ausgaben bei Ergebnissen der Forschung und Entwicklung	160
5.2.3.4	Selbständige Verkehrsfähigkeit der Ergebnisse der Forschung und Entwicklung	162
5.3	Untersuchung der Bilanzierungspflicht der Ergebnisse der Forschung und Entwicklung	167
5.3.1	Vollständigkeitsgrundsatz der Bilanz und dessen Einschränkungen	167
5.3.2	Anwendbarkeit des Bilanzierungsverbotes für selbstgeschaffene Ergebnisse der Forschung und Entwicklung	172
5.3.2.1	Phasenweise Betrachtung der Zugehörigkeit zu materiellen bzw. immateriellen Wirtschaftsgütern	172
5.3.2.1.1	Begriff des immateriellen Wirtschaftsgutes	172
5.3.2.1.2	Art der Nutzenstiftung der geistigen und körperlichen Komponente	179
5.3.2.1.3	Bestimmung der Zugehörigkeit zu materiellen bzw. immateriellen Wirtschaftsgütern	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

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