

Ambrosy

Interpretation und Konkretisierung des Begriffs der Wahrscheinlichkeit im Rahmen der Aktivierung von Entwicklungskosten im Gesamtkontext der deutschen Rechnungslegung

DRIESSEN | Wirtschaftswissenschaften

Claudia Ambrosy

**Interpretation und
Konkretisierung des Begriffs
der Wahrscheinlichkeit im
Rahmen der Aktivierung
von Entwicklungskosten im
Gesamtkontext der deutschen
Rechnungslegung**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Augsburg, Universität, Dissertation, 2017

D 384

Alle Rechte vorbehalten
© Verlag Dr. H. H. Driesen GmbH, Taunusstein, 2018

Lektorat, Text- und Umschlaggestaltung: Albrecht Driesen
Kartenrohmaterial Abb. 3: fotolia © kartoxjm

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

<http://www.driesen-verlag.de>
E-Mail: info@driesen-verlag.de

Druck und Buchbinder: Schaltungsdiest Lange OHG, Berlin
Printed in Germany

ISBN 978-3-86866-149-1

Vorwort

»Keine Schuld ist dringender, als die, Dank zu sagen.«
(Marcus Tullius Cicero)

Mit der Veröffentlichung meiner Dissertation endet ein sehr arbeitsintensives, aber auch spannendes und vor allem lehrreiches Kapitel meines Lebens. Lange hegte ich die Idee, mein theoretisches Wissen im Rahmen einer Promotion weiter zu vertiefen. Die Möglichkeit dazu wurde mir durch Herrn Prof. Dr. Wolfgang Schultze eröffnet, an dessen Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Controlling ich als externe Doktorandin angenommen wurde. Deshalb gilt ihm mein ganz besonderer Dank. Durch seinen Zuspruch und auch durch seine konstruktive Kritik hat er maßgeblich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Des Weiteren danke ich Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Adolf G. Coenenberg für die Übernahme des Zweitgutachtens sowie Frau Prof. Dr. Jennifer Kunz für die Bereitschaft, den Vorsitz der mündlichen Prüfung zu übernehmen.

Herrn Alfred Kolb, Firmeneigentümer und Aufsichtsratsvorsitzender der Andreas Schmid Logistik AG, danke ich für seine Unterstützung, seinen Zuspruch und das mir entgegengebrachte Vertrauen. Gleichermaßen gilt für die beiden Vorstände Gianluca Crestani und Herbert Robel. Vielen Dank hierfür.

Den Teilnehmerinnen und Teilnehmern der Fragebogenstudie danke ich für die Zeit die sie sich genommen haben, um sich mit den einzelnen Fragestellungen auseinanderzusetzen.

Ein großer Dank geht an Frau WP/StB Dr. Henriette Burkhardt-Böck. Zum einen für die fachlichen Diskussionen und zum anderen für den Zeitaufwand für das inhaltliche Korrekturlesen. Herrn Hans Fischer danke ich für die konstruktiven Diskussionen und Anregungen. Für die redaktionellen Hinweise danke ich Frau Monika Lutzenberger, der guten Seele des Lehrstuhls, recht herzlich. Herrn Dr. Volker Borkowski möchte ich meinen Dank aussprechen für die Förderung, sowohl im Beruf, als auch im Rahmen der Dissertation.

Vorwort

Meinen Schwiegereltern, Inge und Dieter Ambrosy, danke ich für die Bereitschaft jederzeit die Enkelinnen zu betreuen. Außerdem gebührt mein Dank vielen Menschen, die ich hier leider nicht alle namentlich erwähnen kann. Sowohl Freunde, als auch (ehemalige) Kolleginnen und Kollegen haben mir durch Worte und Taten gezeigt, dass sie hinter diesem ehrgeizigen Projekt stehen. Ich möchte mich auch bei allen Doktorandenkolleginnen und -kollegen am Lehrstuhl für die konstruktiven Diskussionen, die Unterstützung und den ein oder anderen geselligen Abend bedanken.

Gedenken möchte ich meinen verstorbenen Eltern, Hildegard und Georg Kerler.

Widmen möchte ich diese Arbeit meinem Ehemann, Gerrit Ambrosy. Er hat mich bestärkt diese Arbeit zu verfassen und er hat mich mit viel Geduld auch in den schwierigsten Phasen der Promotion tatkräftig unterstützt. Damit hat er entscheidend zum Abschluss dieser nun veröffentlichten Dissertation beigetragen.

Augsburg, im Dezember 2017

Claudia Ambrosy

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------|
| Vorwort | V |
| Abbildungsverzeichnis | XIII |
| Tabellenverzeichnis | XV |
| Abkürzungsverzeichnis | XVII |
| 1 Einleitung | 1 |
| 1.1 Einführung | 1 |
| 1.2 Ausgangslage | 6 |
| 1.2.1 Bilanzierende Unternehmen in Deutschland | 7 |
| 1.2.2 Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in Deutschland .. | 10 |
| 1.2.3 Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im internationalen Vergleich | 17 |
| 1.2.4 Nationale Rechnungslegung HGB | 20 |
| 1.2.5 Internationale Rechnungslegung IFRS..... | 26 |
| 1.2.6 Entwicklung der Bilanzierung von selbst erstell- ten immateriellen Vermögensgegenständen im HGB | 30 |
| 1.3 Forschungsgegenstand dieser Arbeit..... | 32 |
| 1.4 Aufbau der Arbeit | 34 |
| 2 Vermögensgegenstand im HGB | 37 |
| 2.1 Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes nach HGB..... | 38 |
| 2.1.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit eines Vermögens- gegenstandes | 38 |
| 2.1.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes .. | 46 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| 2.1.3 System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung | 49 |
| 2.1.3.1 Systemgrundsätze..... | 52 |
| 2.1.3.2 Rahmengrundsätze | 53 |
| 2.1.3.2.1 Richtigkeit | 54 |
| 2.1.3.2.2 Vergleichbarkeit | 54 |
| 2.1.3.2.3 Klarheit und Übersichtlichkeit..... | 56 |
| 2.1.3.2.4 Vollständigkeit..... | 56 |
| 2.1.3.2.5 Wirtschaftliche Betrachtungsweise..... | 57 |
| 2.1.3.2.6 Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit..... | 58 |
| 2.1.3.3 Dokumentationsgrundsätze | 58 |
| 2.1.3.4 Definitionsgrundsätze für das Jahresergebnis | 59 |
| 2.1.3.4.1 Realisationsprinzip..... | 59 |
| 2.1.3.4.2 Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach..... | 60 |
| 2.1.3.4.3 Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach..... | 60 |
| 2.1.3.5 Kapitalerhaltungsgrundsätze | 60 |
| 2.1.3.5.1 Vorsichtsprinzip..... | 60 |
| 2.1.3.5.2 Imparitätsprinzip..... | 61 |
| 2.2 Bilanzierung von Entwicklungskosten nach HGB | 62 |
| 2.2.1 Definition eines immateriellen Vermögensgegenstandes | 62 |
| 2.2.1.1 Definition von Materialität bzw. Immaterialität..... | 62 |
| 2.2.1.2 Kategorisierung von immateriellen Werten | 63 |
| 2.2.1.3 Abgrenzungen..... | 66 |
| 2.2.1.3.1 Geschäfts- oder Firmenwert | 66 |
| 2.2.1.3.2 Anlage- und Umlaufvermögen | 67 |
| 2.2.2 Entwicklungskosten und die Ver- mögensgegenstandseigenschaft i. S. d. HGB | 68 |
| 2.2.3 Bilanzbewertung | 75 |
| 2.2.3.1 Erstbewertung | 75 |
| 2.2.3.2 Folgebewertung | 78 |
| 2.2.4 Ausweis im Jahresabschluss | 80 |
| 2.2.5 Latente Steuern | 84 |
| 2.2.6 Ausschüttungssperre | 87 |
| 2.2.7 Empirische Studien zur Aktivierung von Entwick- lungskosten nach BilMoG | 90 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| 2.2.8 Notwendige Unternehmensmaßnahmen | 93 |
| 2.2.8.1 Prozessabläufe | 93 |
| 2.2.8.2 EDV-System..... | 94 |
| 2.2.8.3 Verträge | 94 |
| 2.3 Vor- und Nachteile des Aktivierungswahlrechts im HGB | 98 |
| 2.3.1 Vorteile..... | 98 |
| 2.3.1.1 Periodengerechte Zuweisung von Aufwen- dungen zu den Erträgen..... | 98 |
| 2.3.1.2 Positive Außenwirkung | 99 |
| 2.3.1.3 Veränderung von <i>financial covenants</i> | 102 |
| 2.3.2 Nachteile..... | 104 |
| 2.3.2.1 Dokumentation über den Bilanzansatz und die Bilanzierungshöhe..... | 105 |
| 2.3.2.2 Gestaltungsmöglichkeiten und Vergleichbarkeit | 106 |
| 2.3.2.3 Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz..... | 106 |
| 3 Der Wahrscheinlichkeitsbegriff in der Bilanzierung | 109 |
| 3.1 Definition des Begriffs der Wahrscheinlichkeit in der Statistik..... | 110 |
| 3.1.1 Deskriptive Statistik | 110 |
| 3.1.2 Wahrscheinlichkeitsrechnung | 111 |
| 3.1.2.1 Definitionen des Wahrscheinlichkeitsbegriffs | 112 |
| 3.1.2.2 Subjektive Wahrscheinlichkeit | 114 |
| 3.1.2.2.1 Theoretische Grundlagen der subjektiven Wahrscheinlichkeit | 114 |
| 3.1.2.2.2 Praktische Relevanz | 115 |
| 3.1.2.2.3 Empirische Studie | 117 |
| 3.1.3 Induktive Statistik | 119 |
| 3.2 Der Wahrscheinlichkeitsbegriff in der Ökonomie..... | 121 |
| 3.2.1 Unsicherheits- und Wahrscheinlichkeitsbegriff in der Investitionstheorie..... | 121 |
| 3.2.2 Wahrscheinlichkeit und Zukunftsbezug in der Bilanztheorie ... | 124 |
| 3.2.3 Wahrscheinlichkeitsbegriff in der Bilanzpolitik..... | 126 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| 3.3 Die Erfolgswahrscheinlichkeit eines Entwicklungsprojektes | 128 |
| 3.3.1 Definition eines Projektes | 129 |
| 3.3.2 Projektziel, Projekt- bzw. Innovationserfolg | 132 |
| 3.3.3 Entscheidungsbaumverfahren | 140 |
| 3.3.4 Studien in Bezug auf den Erfolg bzw. Misserfolg von Projekten | 146 |
| 3.3.4.1 Studie von PWC | 147 |
| 3.3.4.2 Verhaltensorientierte Analyse von Zayer | 150 |
| 3.3.4.3 Empirische Studie von Langmann..... | 153 |
| 3.4 Der Wahrscheinlichkeitsbegriff bei ausgewählten Bilanzpositionen im HGB | 155 |
| 3.4.1 Bilanzierung von Anlagen im Bau nach HGB | 156 |
| 3.4.2 Bilanzierung von Rückstellungen nach HGB..... | 159 |
| 3.4.2.1 Rückstellungsarten und Bilanzansatz | 159 |
| 3.4.2.2 Mindestwahrscheinlichkeit bei Rückstellungen | 163 |
| 3.4.2.3 Bewertung von Rückstellungen | 172 |
| 3.5 Der Wahrscheinlichkeitsbegriff bei ausgewählten Bilanzpositionen nach IFRS..... | 176 |
| 3.5.1 IFRS als Auslegungshilfe für das HGB..... | 177 |
| 3.5.2 Analyse des Wahrscheinlichkeitsbegriffs nach IFRS..... | 180 |
| 3.5.2.1 Sprachliche Analyse | 180 |
| 3.5.2.2 Wissenschaftliche Studien | 183 |
| 3.5.2.2.1 Empirische Studie von Simon..... | 189 |
| 3.5.2.2.2 Empirische Studie von Doupnik/Richter..... | 194 |
| 3.5.3 Bilanzierung von <i>intangible assets</i> nach IFRS..... | 200 |
| 3.5.3.1 Bilanzansatz von <i>intangible assets</i> | 201 |
| 3.5.3.2 Mindestwahrscheinlichkeit bei <i>intangible assets</i> | 204 |
| 3.5.3.3 Bewertung von <i>intangible assets</i> | 207 |
| 3.5.3.4 Empirische Studien zur Aktivierung von Entwicklungskosten nach IFRS..... | 209 |
| 3.5.3.5 Vergleich von immateriellen Vermögensgegenständen und <i>intangible assets</i> | 211 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| 3.5.4 Bilanzierung von <i>provisions</i> nach IFRS..... | 213 |
| 3.5.4.1 Bilanzansatz von <i>provisions</i> | 213 |
| 3.5.4.2 Mindestwahrscheinlichkeit bei <i>provisions</i> | 215 |
| 3.5.4.3 Bewertung von <i>provisions</i> | 218 |
| 3.6 Zwischenfazit | 220 |
| 4 Empirische Untersuchung zum Wahrscheinlichkeitsbegriff | 233 |
| 4.1 Untersuchungsgegenstand | 235 |
| 4.2 Vorgehensweise bei der empirischen Erhebung..... | 236 |
| 4.3 Aufbau des Fragebogens | 241 |
| 4.4 Zielgruppe und Teilnehmer der Befragung | 243 |
| 4.5 Ergebnisse der Befragung zum Handelsrecht | 246 |
| 4.5.1 Immaterielle Vermögensgegenstände | 246 |
| 4.5.2 Rückstellungen..... | 249 |
| 4.6 Ergebnisse der Befragung zu IFRS..... | 253 |
| 4.6.1 <i>Intangible assets</i> | 253 |
| 4.6.2 <i>Provisions</i> | 257 |
| 4.7 Ergebnisse der Befragung zu Wahrscheinlichkeitsbegriffen..... | 261 |
| 4.8 Fazit | 265 |
| 5 Zusammenfassung..... | 269 |
| Anhang - Fragebogen | 275 |
| Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und sonstige Rechnungslegungsnormen | 281 |
| Rechtsprechungsverzeichnis..... | 287 |
| Verzeichnis der Internetquellen | 289 |
| Literaturverzeichnis | 293 |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| Abb. 1: Bilanzielle Folgen der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten | 15 |
| Abb. 2: Interne FuE-Aufwendungen nach Wirtschaftsgliederung aus den Jahren 2008, 2010 und 2012 | 16 |
| Abb. 3: Anteil der Bruttoinlandsausgaben für Forschung und Entwicklung am BIP ausgewählter Länder aus 2012 | 18 |
| Abb. 4: Vorschlag eines House of German GAAP | 22 |
| Abb. 5: Handelsrechtliche Rechnungslegungszwecke | 26 |
| Abb. 6: House of IFRS-GAAP | 29 |
| Abb. 7: Elemente der abstrakten Aktivierungsfähigkeit (Aktivierungssatz) nach statisch und dynamisch geprägter Aktivierungskonzeption | 43 |
| Abb. 8: Das System der handelsrechtlichen GoB als Ergebnis und Grundlage der Zwecke von Buchführung und Einzelabschluss ... | 52 |
| Abb. 9: Kategorisierung immaterieller Werte..... | 65 |
| Abb. 10: Adressaten des Jahresabschlusses (Bilanzadressaten) | 100 |
| Abb. 11: Umweltzustände und Erwartungsstrukturen | 123 |
| Abb. 12: Einstufung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs in der Bilanzpolitik .. | 126 |
| Abb. 13: Phasen und Begriffe des Innovationsmanagements | 135 |
| Abb. 14: Dimensionen des Innovationserfolges..... | 136 |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| Abb. 15: Bewertungsverfahren für immaterielle Vermögenswerte nach IDW S 5 | 138 |
| Abb. 16: Beispiel eines Entscheidungsbaums bei einer Produktentwicklung..... | 141 |
| Abb. 17: Abgebrochene Projekte | 149 |
| Abb. 18: Gründe für einen Projektabbruch | 150 |
| Abb. 19: Kategorisierung von Rückstellungen nach HGB | 161 |
| Abb. 20: Rückstellungen nach IFRS | 215 |
| Abb. 21: Der Begriff »wahrscheinlich« in IAS 37 nach TANSKI | 217 |
| Abb. 22: Mindestwahrscheinlichkeit für einen handelsrechtlichen Bilanzansatz von Entwicklungskosten (eigene Darstellung) | 247 |
| Abb. 23: Mindestwahrscheinlichkeit für einen handelsrechtlichen Bilanzansatz von Rückstellungen (eigene Darstellung) | 249 |
| Abb. 24: Mindestwahrscheinlichkeit für einen Bilanzansatz von <i>intangible assets</i> nach IFRS (eigene Darstellung) | 254 |
| Abb. 25: Mindestwahrscheinlichkeit für einen Bilanzansatz von <i>provisions</i> nach IFRS (eigene Darstellung) | 258 |

Tabellenverzeichnis

| | |
|--|-----|
| Tab. 1: Unternehmensregister nach Rechtsform aus 2012 | 8 |
| Tab. 2: Unternehmensregister nach Wirtschaftsbereichen aus 2012 | 9 |
| Tab. 3: Interne und externe FuE-Aufwendungen aus den Jahren 1991 bis 2011 | 13 |
| Tab. 4: Herstellungskosten nach HGB | 76 |
| Tab. 5: Ermittlung des handelsrechtlichen Bilanzansatzes für latente Steuern | 85 |
| Tab. 6: Ermittlung des handelsrechtlichen Aus- schüttungsbetrages unter Berücksichtigung der Aus- schüttungssperre | 89 |
| Tab. 7: Interessenlagen und Ziele von Bilanzadressaten | 101 |
| Tab. 8: Axiome der Wahrscheinlichkeitsrechnung..... | 112 |
| Tab. 9: Klassischer Wahrscheinlichkeitsbegriff..... | 113 |
| Tab. 10: Projektmerkmale..... | 131 |
| Tab. 11: Beispiel eines Entscheidungsbaums mit den Angaben der Sachkundigen des Unternehmens (eigene Darstellung)..... | 144 |
| Tab. 12: Beispiel eines Entscheidungsbaums mit den ermittelten Werten (eigene Darstellung) | 145 |
| Tab. 13: Wahrscheinlichkeitsbegriffe IFRS englisch-deutsch..... | 182 |

Tabellenverzeichnis

| | |
|--|-----|
| Tab. 14: Empirische Studien aus dem Fachbereich der Rechnungslegung zum Wahrscheinlichkeitsbegriff (eigene Darstellung)..... | 185 |
| Tab. 15: Einschätzung der numerischen Interpretation von Wahrscheinlichkeitsbegriffen nach SIMON..... | 190 |
| Tab. 16: Einschätzung der Kommunikationseffizienz von Wahrscheinlichkeitsbegriffen nach SIMON..... | 192 |
| Tab. 17: Stichprobenumfang der Studie von DOUPNIK/RICHTER..... | 195 |
| Tab. 18: Punktschätzungen der Wahrscheinlichkeitsbegriffe nach DOUPNIK/RICHTER | 198 |
| Tab. 19: Herstellungskosten nach IFRS und HGB | 208 |
| Tab. 20: Mögliche Wahrscheinlichkeitskombinationen bei Rückstellungen nach IFRS..... | 216 |
| Tab. 21: Gegenüberstellung der Wahrscheinlichkeitsbegriffe diverser Studien | 225 |
| Tab. 22: Vor- und Nachteile von Befragungsmethoden..... | 239 |
| Tab. 23: Einschätzungen der Wahrscheinlichkeitsspanne von deutschen und englischen Wahrscheinlichkeitsbegriffen aus der Befragung (eigene Darstellung) | 262 |
| Tab. 24: Vergleich der Wahrscheinlichkeiten des Fragebogens mit diversen empirischen Studien (eigene Darstellung) | 263 |

Abkürzungsverzeichnis

- Abb. Abbildung
- ABl. EU Amtsblatt der Europäischen Union
- Abs. Absatz
- abzgl. abzüglich
- ADS Adler Düring Schmaltz
- a. F. alte Fassung
- AG Aktiengesellschaft
- AHK Anschaffungs- und Herstellungskosten
- AktG Aktiengesetz
- Anm. Anmerkung
- ANOVA Analysis of Variance
- AO Abgabenordnung
- ARC Accounting Regulatory Committee
- Art. Artikel
- Aufl. Auflage
- AV Anlagevermögen
- BAFE Bruttoinlandsausgaben für Forschung und Entwicklung
- BB Betriebsberater (Zeitschrift)
- BBK Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
(Zeitschrift)
- BDI Bundesverband der deutschen Industrie
- BDO Binder Dijker Otte (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)

Abkürzungsverzeichnis

- ber. berichtet
- BewG..... Bewertungsgesetz
- BFH..... Bundesfinanzhof
- BFHE Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
- BGB Bürgerliches Gesetzbuch
- BGBL Bundesgesetzblatt
- BGH Bundesgerichtshof
- BilMoG Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
- BilRUG Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
- BIP Bruttoinlandsprodukt
- BilReG Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung
- BiRiLiG Bilanzrichtliniengesetz
- BMBF..... Bundesministerium für Bildung und Forschung
- BMJ Bundesministerium der Justiz
- Bp..... Betriebsprüfung
- BR..... Bundesrat
- Bsp. Beispiel
- bspw. beispielsweise
- BStBl Bundessteuerblatt
- BT Bundestag
- bzgl. bezüglich
- bzw. beziehungsweise
- ca..... circa
- CD-ROM Compact Disk -Read-Only-Memory
- CDU Christlich Demokratische Union

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|-----------------|--|
| CEP | Centrum für Europäische Politik |
| CFO..... | Chief Financial Officer |
| CICA..... | Canadian Institute of Chartered Accountants |
| Col. | Column |
| c. p. | ceteris paribus |
| CPA..... | Certified Public Accountant |
| CSU | Christlich-Soziale Union |
| DAX..... | Deutscher Aktienindex |
| DB..... | Deutscher Bundestag oder Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DCGK | Deutscher Corporate Governance Kodex |
| Def. | Definition |
| d. h. | das heißt |
| DesignG | Designgesetz |
| DIN | Deutsches Institut für Normierung |
| Dipl-Kfm. | Diplom-Kaufmann |
| DM | Deutsche Mark |
| Dr. | Doktor |
| DRS..... | Deutscher Rechnungslegungsstandard |
| DRSC | Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung |
| EAV | Ergebnisabführungsvertrag |
| E-Bilanz..... | Elektronische Bilanz |
| EBIT..... | Earnings before Interest and Taxes |
| EBITDA | Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization |
| EBT | Earnings before Taxes |

Abkürzungsverzeichnis

- EC European Community
- EDV Elektronische Datenverarbeitung
- EFRAG European Financial Reporting Advisory Group
- E. G. Erdgeschoss
- EG Europäische Gemeinschaft
- EGHGB Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
- EHUG Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister
- Einl. Einleitung
- ESTÄR Einkommenssteuer-Änderungsrichtlinie
- EStDV Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
- EStG Einkommensteuergesetz
- EStR Einkommensteuer-Richtlinie
- et al. et alii (lateinisch) – und andere
- etc. et cetera (lateinisch) – und so weiter
- EU Europäische Union
- EUGH Europäischer Gerichtshof
- EUGHE Entscheidungssammlung des EuGH
- EUR Euro
- e. V. eingetragener Verein
- EWG Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
- EY Ernst & Young (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
- f. folgende
- FDP Freie Demokratische Partei
- FG Finanzgericht
- FH Fachhochschule
- FuE Forschung und Entwicklung

- ff. fortfolgende
GAAP generally accepted accounting principles
GebrMG..... Gebrauchsmustergesetz
GERT Graphical Evaluation and Review Technique
GeschmMG Geschmacksmustergesetz
GewStG..... Gewerbesteuergesetz
GG..... Grundgesetz
ggf. gegebenenfalls
ggü. gegenüber
GKV Gesamtkostenverfahren
GmbH..... Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GPM..... Deutsche Gesellschaft für Projektmanagement
GrS Großer Senat
GuV..... Gewinn- und Verlustrechnung
GVR..... Gewinnverwendungsrechnung
HGB Handelsgesetzbuch
Hrsg. Herausgeber
HS..... Halbsatz
IAS International Accounting Standard(s)
IASB..... International Accounting Standards Board
IASC..... International Accounting Standards Committee
IASCF..... International Accounting Standards Committee Foundation
IAS-VO..... IAS-Verordnung
ICAEW Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICE Intercity-Express

Abkürzungsverzeichnis

- i. d. F. in der Fassung
- IDW..... Institut der Wirtschaftsprüfer
- IDW ERS HFA..... IDW Entwurf Stellungnahme zur Rechnungslegung
Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
- IDW PS..... IDW Prüfungsstandard
- IDW RS HFA..... IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung Hauptfach-
ausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
- IDW S..... IDW Standard
- IFRS International Financial Reporting Standard(s)
- i. H. v. in Höhe von
- IKS..... Internes Kontrollsyste
- Inc. Incorporated
- inkl. inklusive
- IP Internetprotokoll
- IRZ Zeitschrift für internationale Rechnungslegung
- i. S. d. im Sinne des
- i. S. v. im Sinne von
- i. V. m. in Verbindung mit
- i. w. S. im weiteren Sinne
- Jg. Jahrgang
- Kap..... Kapitel
- Kfm. Kaufmann
- KG..... Kommanditgesellschaft
- km Kilometer
- KoR..... Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorien-
tierte Rechnungslegung
- KStG Körperschaftssteuergesetz

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------------------|---|
| KTT..... | Klassische Testtheorie |
| KWG | Kreditwesengesetz |
| LG | Landgericht |
| LL.M. (Com.) | Master in Commercial Law |
| lt. | laut |
| MarkenG | Gesetz über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen |
| max. | maximal |
| MDAX..... | Mid-Cap-DAX |
| mind. | mindestens |
| Mio. | Millionen |
| Mrd. | Milliarden |
| M.Sc. | Master of Science |
| NASA | National Aeronautics and Space Administration |
| n. F. | neue Fassung |
| No | Number |
| Nr. | Nummer |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| OHG..... | Offene Handelsgesellschaft |
| o. O. | ohne Ort |
| o. V. | ohne Verfasser |
| PERT | Program Evaluation und Review Technique |
| Ph.D. | Doctor of Philosophy |
| planm..... | planmäßig |
| PMBOK..... | Project Management Body of Knowledge |
| PMI | Projekt Management Institute |

Abkürzungsverzeichnis

- Prof. Professor
- PS Pferdestärke
- PublG Publizitätsgesetz
- PwC PricewaterhouseCoopers
(Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
- R Richtlinie
- R&D research and development
- REG Regulation
- RegE Regierungsentwurf
- RGBl. Reichsgesetzblatt
- RIW Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
- Rn. Randnummer
- Rölf's RP AG Rölf's Richter & Partner Aktiengesellschaft
(Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
- RückAbzinsV..... Verordnung über die Ermittlung und Bekanntgabe der
Sätze zur Abzinsung von Rückstellungen
- Rz. Randziffer
- S. Satz oder Seite
- SFAS Statement of Financial Accounting Standard
- SARG Standards Advice Review Group
- SDAX Small-Cap-DAX
- SEC Securities and Exchange Commission
- sog..... sogenannte
- SPD..... Sozialdemokratische Partei Deutschlands
- StB..... Steuerberater (Berufstitel und Zeitschrift)
- StBp Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
- StuW..... Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

- Tab. Tabelle
- TecDAX Deutscher Technologieindex
- TEUR Tausend Euro
- Tz. Textziffer
- u. a. unter anderem oder und andere
- UK United Kingdom
- UKV Umsatzkostenverfahren
- UrhG Urhebergesetz
- URL Uniform Resource Locator
- US United States
- USA United States of America
- v. von
- v. Chr. vor Christus
- VerlG Gesetz über das Verlagsrecht
- VFE-Lage Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- VG Vermögensgegenstand
- vgl. vergleiche
- Vol. Volume
- VorstAG Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung
- WP Wirtschaftsprüfer
- WPg Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
- WPK Wirtschaftsprüferkammer
- z. B. zum Beispiel
- z. T. zum Teil

1 Einleitung

*»Not everything that counts can be counted,
and not everything that can be counted counts.«¹*

Dieses Zitat von Albert Einstein spiegelt auch die Thematik der vorliegenden Arbeit wider. »Nicht alles, was zählt, istzählbar«² so Einstein »und nicht alles, waszählbar ist, zählt.«³ Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände können für ein Unternehmen von entscheidender Bedeutung sein, um das Unternehmen für die Zukunft gut aufzustellen, die Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten oder auch weiter auszubauen. Wird dabei auf die Bilanz abgestellt, existieren bei der Bilanzierung von Entwicklungskosten diverse Problemstellungen, vor allem die notwendige »Zählbarkeit« darzustellen. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit sollen die Problematiken im Zusammenhang mit einer möglichen handelsrechtlichen Aktivierung von Entwicklungskosten behandelt werden. Im Fokus steht der Begriff der Wahrscheinlichkeit, für den sowohl eine Interpretation als auch eine Konkretisierung erarbeitet werden soll.

1.1 Einführung

Im Februar 2003 kündigte die damalige Bundesregierung an, dass ein Maßnahmenkatalog zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes in Form eines Zehn-Punkte-Programms⁴ fest-

¹ Dieses Zitat wird Albert Einstein zugesprochen. PLEIER, N. (2008); S. 1; WIESINGER, D. (2010), (Buchtitel).

² Übersetzung des Zitats aus Fußnote 1.

³ Übersetzung des Zitats aus Fußnote 1.

⁴ Vgl. O.V. (2002), S. 18 f., 10-Punkte-Programm: »1. Persönliche Haftung von Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern gegenüber der Gesellschafter: Verbesserung des Klagerechts der Aktionäre; 2. Einführung der persönlichen Haftung von Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern gegenüber Anlegern für vorsätzliche oder grobfahrlässige Falschinformationen des Kapitalmarktes sowie Verbesserung der kollektiven Durchsetzung von Ansprüchen der Anleger; 3. Weiterentwicklung des Deutschen Corporate Governance Kodex, insbesondere zur Transparenz von aktienbasierten oder anreizorientierten Vergütungen (»Aktienoptionen«) der Vorstände; 4. Fortentwicklung

Einleitung

gelegt und umgesetzt werden soll.⁵ Einer dieser Punkte betraf die Fortentwicklung der bestehenden handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sowie deren (teilweisen) Angleichung an die internationale Rechnungslegung.⁶ Am 08.11.2007 wurden mit dem Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) umfangreiche Änderungen und Neuerungen im Handelsrecht bekannt gegeben, die zum Teil auch aus der Umsetzung zweier europäischer Rechtsakte⁷ resultieren.⁸ Lt. Referentenentwurf ist das Ziel des BilMoG, das bewährte HGB-Bilanzrecht langfristig zu einer vollwertigen, jedoch kostengünstigeren und einfacheren Alternative im Vergleich zu den internationalen Rechnungslegungsstandards weiterzuentwickeln, ohne dabei wesentliche Normen des Handelsrechts⁹ aufzugeben.¹⁰ Wissenschaft und Wirtschaft diskutierten kontrovers über einzelne vorgeschlagene Gesetzesänderungen und haben dazu Stellung genommen.¹¹ Der Bundesrat hat in seiner 846.

der Bilanzregeln und Anpassung an internationale Rechnungslegungsgrundsätze; 5. Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers; 6. Überwachung der Rechtmäßigkeit konkreter Unternehmensabschlüsse durch eine unabhängige Stelle (»Enforcement«); 7. Fortführung der Börsenreform und Weiterentwicklung des Aufsichtsrechts; 8. Verbesserung des Anlegerschutzes im Bereich des sog. »Grauen Kapitalmarkts«; 9. Sicherstellung der Verlässlichkeit von Unternehmensbewertungen durch Finanzanalysten und Rating-Agenturen; 10. Verschärfung der Strafvorschriften für Delikte im Kapitalmarktbereich.«

⁵ Vgl. BAUMBACH, A./HOPT, K. J. (2014), Einl. v. § 238 Rz. 14; BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 35; O. V. (2002), S. 18 f.

⁶ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 35; O. V. (2002), S. 18 f. Punkt Nr. 4.

⁷ Des Weiteren werden mit dem BilMoG zwei Rechtsakte der Europäischen Union umgesetzt:

- Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (sog. Abschlussprüfferrichtlinie – Amtsblatt Nr. L 157 vom 09.06.2006). Die Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfungen ist Zweck der vorgenannten Richtlinie.
- Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.06.2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (sog. Abänderungsrichtlinie – Amtsblatt Nr. L 224 vom 16.08.2006).

⁸ Vgl. ZWIRNER, C. (2009), S. 2.

⁹ Die handelsrechtliche Bilanz wird weiterhin die Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung sein. Vgl. BMJ (2007a) S. 1.

¹⁰ Vgl. BMJ (2007a), S. 1.

¹¹ Vgl. DÖRNER, A./NEUBERT, B. (2008), S. 457. Die Autoren plädieren in ihrer Schlussfolgerung gegen die Aktivierungspflicht von Entwicklungskosten und für die Einführung eines Aktivierungswahlrechts.

Sitzung am 04.07.2008 über die Gesetzesvorlage des BilMoG beraten und sein Recht nach Artikel 76 Abs. 2 GG in Anspruch genommen und Stellung bezogen.¹² Dabei hat der Bundesrat Änderungen vorgeschlagen¹³ oder im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens um Überprüfung gebeten.¹⁴ Der Regierungsentwurf zum BilMoG wurde am 30.07.2008 veröffentlicht.¹⁵ Die erste Lesung zum Regierungsentwurf fand am 25.09.2008 in der 179. Sitzung des Bundestages statt.¹⁶ Als Ergebnis daraus wurde der Entwurf an den Rechtsausschuss verwiesen, der daraufhin am 17.12.2008 eine Expertenanhörung von Sachverständigen aus Wissenschaft und Wirtschaft anberaumte.¹⁷ Der Bericht des sechsten Rechtsausschusses wurde dem Deutschen Bundestag am 24.03.2009 vorgelegt, den dieser in seiner 214. Sitzung am 26.03.2009 in einer zweiten und dritten Lesung verabschiedete.¹⁸ Am 03.04.2009 hat der Bundesrat schließlich die Zustimmung für das

Vgl. ZWIRNER, C. (2009), S. 2 f. Wesentliche Diskussionspunkte: 1) Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Die Aktivierungspflicht wurde nicht umgesetzt, dafür wurde ein Aktivierungswahlrecht geschaffen. 2) Fair Value-Bewertung im HGB-Abschluss. Trotz der anfänglichen Befürwortung durch den Gesetzgeber hat vor allem die Finanzmarktkrise zu einer kontroversen Diskussion geführt mit dem Ergebnis, dass eine verbindliche Zeitwertbilanzierung für bestimmte Finanzinstrumente nicht umgesetzt wurde. 3) Latente Steuern, insbesondere die Aktivierung auf steuerliche Verlustvorträge und die bilanzorientierte Abgrenzung wurden im Rahmen der Annäherung des HGB an die IFRS diskutiert. 4) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne der Zurechnungsvorschriften von Vermögensgegenständen zum Bilanzierenden und die Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften war Diskussionsgegenstand.

¹² Vgl. BR-DRUCKSACHE 344/08 BESCHLUSS (2008), S. 1.

¹³ Vgl. BR-DRUCKSACHE 344/08 BESCHLUSS (2008), S. 1 ff. z. B. § 241a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 HGB. Die Befreiung von handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten soll nicht nur für Einzelkaufleute anwendbar sein, sondern auch für kleine Personenhandelsgesellschaften.

¹⁴ Z. B. § 253 Abs. 2 HGB. Es ist zu klären, ob im Rahmen der Abzinsung von Rückstellungen statt des durchschnittlichen Marktzinssatzes nicht der Stichtagsmarktzinssatz verwendet werden soll. Vgl. BR-DRUCKSACHE 344/08 BESCHLUSS (2008), S. 5. Z. B. §§ 253 f. HGB. Zu prüfen ist, ob die Regelung für Bewertungseinheiten in Bezug auf nicht abgesicherte Risiken bei Rückstellungen insofern geändert werden soll, dass diese an die in der Praxis übliche Abbildung angepasst wird bzw. diese zielgenauer gestaltet wird. Vgl. BR-DRUCKSACHE 344/08 BESCHLUSS (2008), S. 5. Vgl. BR-DRUCKSACHE 344/08 BESCHLUSS (2008), S. 1 ff.; ZWIRNER, C. (2009), S. 2.

¹⁵ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 1.

¹⁶ Vgl. ZWIRNER, C. (2009), S. 2.

¹⁷ Vgl. ZWIRNER, C. (2009), S. 2.

¹⁸ Abstimmung unter dem siebten Tagesordnungspunkt: Zweite und dritte Beratung des von der Bundesregierung eingebrachten Entwurfs des BilMoG ist der Gesetzesentwurf »mit Zustimmung durch die CDU/CSU, SPD und FDP, ohne Gegenstimmen und bei Enthaltung der Fraktionen Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen angenommen.« DB Plenarprotokoll 16/214 (2009), S. 23220 (C); vgl. hierzu auch BR-DRUCKSACHE 270/09 (2009).

Einleitung

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz gegeben, so dass das Gesetz formal nach Unterschrift durch den Bundespräsidenten und Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt am 29.05.2009 in Kraft getreten ist.¹⁹

Das Ziel der Bundesregierung, die Aussagekraft von HGB-Abschlüssen für die Abschlussadressaten zu verbessern, soll im Wesentlichen durch folgende Maßnahmen realisiert werden:²⁰

- Einführung eines Aktivierungswahlrechts von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens: Durch die Aktivierung soll das zukünftige Potential²¹ von Entwicklungen in der Handelsbilanz aufgezeigt werden. Dadurch erhöht sich das Eigenkapital der Gesellschaft, was unter Umständen zu einer Verbesserung bzw. Vereinfachung der Unternehmensfinanzierung führen könnte.²²
- Bewertung von Finanzinstrumenten zu Marktwerten: Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute müssen nach § 340e Abs. 3 S. 1 HGB ihre Finanzinstrumente²³, die sich im Handelsbestand befinden²⁴, zum beizulegenden Zeitwert²⁵ bewerten und einen angemessenen Risikoabschlag²⁶ berücksichtigen.

¹⁹ Vgl. BilMoG, S. 1; BR-DRUCKSACHE 270/09 (2009); MELCHER, W./SCHAIER, S. (2009), S. 4.

²⁰ Vgl. BMJ (2009), S. 2.

²¹ Unabhängig von der Bilanzierungsmethodik ist ein wichtiges Merkmal der immateriellen Vermögenswerte der hohe Grad an Unsicherheit im Zusammenhang mit der Beurteilung der zukünftigen Erträge. Vgl. HENDRIKSEN, E. S. (1977), S. 427.

²² Vgl. BMJ (2009), S. 3.

²³ Finanzinstrumente sind im Sinne des Kreditwesengesetzes zu interpretieren. Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 95. Nach § 1a Abs. 3 KWG sind Finanzinstrumente, »vorbehaltlich § 1 Abs. 11, alle Verträge, die für eine der beteiligten Seiten einen finanziellen Vermögenswert und für die andere Seite eine finanzielle Verbindlichkeit oder ein Eigenkapitalinstrument schaffen.«

²⁴ Finanzinstrumente des Handelsbestandes sind weder Liquiditätsreserven noch Teil des Anlagebestandes. Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 95.

²⁵ Im Handelsrecht entspricht der beizulegende Zeitwert dem Marktpreis (*mark to market*). Vgl. § 255 Abs. 4 S. 1 HGB; CANARIS, C.-W./HABERSACK, M./SCHÄFER, C. (Hrsg.) (2014), § 255 Rz. 43. Falls kein aktiver Markt vorhanden ist, um einen Marktpreis zu ermitteln, ist der Marktpreis durch anerkannte Bewertungsverfahren zu bestimmen (*mark to model*). Vgl. § 255 Abs. 4 S. 2 HGB; CANARIS, C.-W./HABERSACK, M./SCHÄFER, C. (Hrsg.) (2014), § 255 Rz. 43; Ist der beizulegende Zeitwert sowohl nach S. 1 und nach S. 2 nicht ermittelbar, sind die Kosten der Anschaffung bzw. Herstellung nach § 253 Abs. 4 HGB fortzuführen. Vgl. § 255 Abs. 4 S. 3 HGB.

²⁶ Für den Risikoabschlag muss zum einen eine sinnvolle Berechnungsmethode zu Grunde gelegt und zum anderen die Ausfallwahrscheinlichkeiten der realisierbaren Gewinne berücksichtigt werden. Die Beurteilung der Bewertungskriterien erfolgt durch die Bankenaufsicht, die diese nach den Vorschriften des KWG zu beurteilen hat. Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 1.

- Änderungen der Rückstellungsbewertung: Nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Damit stellt der Gesetzgeber klar, dass zukünftige Lohn-, Preis- und Kostenentwicklungen zu berücksichtigen sind und somit der voraussichtlich aufzuwendende Geldbetrag anzusetzen ist (z. B. Pensionsrückstellungen).²⁷ Des Weiteren sind Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB abzuzinsen²⁸, wenn eine Restlaufzeit von über einem Jahr vorliegt.²⁹
- Abschaffung von diversen Bilanzierungswahlrechten: Um den Informationsgehalt und die Vergleichbarkeit von HGB-Abschlüssen zu verbessern, werden diverse Bilanzierungswahlrechte entweder komplett aufgehoben oder aber eingeschränkt.³⁰ Einige Beispiele:
 - § 249 Abs. 1 S. 3 HGB a. F.: Rückstellungen konnten gebildet werden, wenn Aufwendungen für Instandhaltungen im folgenden Geschäftsjahr anfallen, die im abgelaufenen unterlassen worden sind.³¹ Dieses Wahlrecht wurde im § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB in Bezug auf den Zeitrahmen von bisher einem Jahr auf die ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres eingeschränkt.
 - § 269 HGB a. F.: Die Möglichkeit der Aktivierung von Aufwendungen für die Instandsetzung bzw. Erweiterung des Geschäftsbetriebs ist im Rahmen des BilMoG gestrichen worden.³²
 - § 250 Abs. 1 S. 2 HGB a. F.: Das bisherige Aktivierungswahlrecht von Zöllen und Verbrauchssteuern, die nicht den Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögensgegenständen zuzurechnen waren, konnten bisher unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert werden.³³

²⁷ Vgl. BMJ (2009), S. 4; BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 52.

²⁸ Nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB hat die Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre zu erfolgen. Abweichend davon legt § 253 Abs. 2 S. 2 HGB fest, dass sowohl bei Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen, als auch bei langfristigen Verpflichtungen der Marktzinssatz anzuwenden ist, der sich bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.

²⁹ Vgl. BMJ (2009), S. 4; BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 54.

³⁰ Vgl. BMJ (2009), S. 4 f.

³¹ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 50.

³² Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 64.

³³ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 51.

- Transparenz bzgl. Zweckgesellschaften:³⁴ Um die wirtschaftliche Situation und das dazugehörige Risiko für einen Konzern³⁵ besser beurteilen zu können, müssen Zweckgesellschaften, wie z. B. Leasingobjektgesellschaften, im Konzernabschluss des Mutterunternehmens aufgenommen werden, wenn diese einen beherrschenden Einfluss auf die Zweckgesellschaft hat und die Mehrheit der Risiken und Chancen trägt.³⁶ Des Weiteren muss im Anhang über Art, Zweck und finanzielle Folgen berichtet werden, soweit diese eine Relevanz für die Finanzlage und deren Beurteilung hat.³⁷

Trotz des gesetzgeberischen Ziels, bilanzielle Wahlrechte zu reduzieren, ist für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände erstmalig ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht eingeführt worden,³⁸ um ihrer zunehmenden Bedeutung im Wirtschaftsleben Rechnung zu tragen.

1.2 Ausgangslage

Im Rahmen der Modernisierung des Bilanzrechts wurde das Bilanzierungsverbot von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB a.F. durch das Aktivierungs-

³⁴ Def. Zweckgesellschaft: Nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB heißt es wie folgt: »Beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens besteht stets, wenn (4.) es bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbstständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinne des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes oder vergleichbare ausländische Investmentvermögen, sein.« Der Begriff der Zweckgesellschaft ist auch in § 1 Nr. 26 KWG geregelt: »Zweckgesellschaften sind Unternehmen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, durch Emission von Finanzinstrumenten oder auf sonstige Weise Gelder aufzunehmen oder andere Vermögenswerte Vorteile zu erlangen, um von Refinanzierungsunternehmen oder Ansprüche auf deren Übertragung zu erwerben; unschädlich ist, wenn sie daneben wirtschaftliche Risiken übernehmen, ohne dass damit ein Rechtsübergang einhergeht.«

³⁵ Vgl. § 18 Abs. 1 S. 1 AktG. Ein Konzern ist ein Verbund rechtlich selbstständiger Unternehmen, die unter einer einheitlichen Leitung zusammengefasst sind.

³⁶ Vgl. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB; BMJ (2009), S. 5; BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 78.

³⁷ Vgl. BMJ (2009), S. 5.

³⁸ Vgl. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB.

wahlrecht nach § 248 Abs. 2 S. 1 HGB ersetzt. Die Literatur zu handelsrechtlich selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen war bis zu diesem Zeitpunkt primär auf Unternehmensbewertungen begrenzt.³⁹

Die Wesentlichkeit der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen wird zu Beginn anhand der Anzahl von Unternehmen aufgezeigt, die theoretisch von dem Bilanzierungswahlrecht in Deutschland betroffen sein könnten. Darauf folgen ein Überblick über die FuE-Ausgaben deutscher Unternehmen und ein internationaler Vergleich. Um im Weiteren eine normative Einordnung vornehmen zu können, wird eine Abhandlung der rechtlichen Rahmenbedingungen nach HGB und IFRS vorgenommen. Zur Heranführung an die grundlegende Fragestellung wird die historische Entwicklung der Bilanzierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen im HGB aufgezeigt. Aus den vorangegangenen Ausführungen wird die Hauptforschungsfrage abgeleitet. Abschließend wird darauf eingegangen, welchem Personenkreis die Arbeit von Nutzen sein könnte und wie die weitere Arbeit aufgebaut ist.

1.2.1 Bilanzierende Unternehmen in Deutschland

Am 01.01.2007 ist das Gesetz über »elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister« (EHUG) in Kraft getreten. Mit diesem Gesetz wurden folgende Neuerungen umgesetzt:

- Elektronisches Handels-, Genossenschafts- und Partnerschaftsregister: Die Register werden ab 2007 elektronisch bei den zuständigen Amtsgerichten bzw. Registerstellen der Amtsgerichte geführt. Entsprechende Unterlagen können ausschließlich elektronisch eingereicht werden, auch Veröffentlichungen erfolgen online.⁴⁰
- Offenlegung der Jahresabschlüsse: Dem elektronischen Bundesanzeiger ist die Zuständigkeit für die Entgegennahme, Speicherung und Veröffentlichung der Jahresabschlüsse zugewiesen worden.⁴¹

³⁹ Eine zutreffende Bewertung von immateriellen Werten, unabhängig, ob diese selbst erstellt oder erworben worden sind, stellt im Rahmen einer Unternehmensbewertung eine große Herausforderung dar. Vgl. PETERSEN, K./ZWIRNER, C./BRÖSEL, G. (Hrsg.) (2013), Kap. E 8 Rn. 1, S. 612.

⁴⁰ Vgl. BMJ (2007b); EUGH, Art. 1 Nr. 2 (1).

⁴¹ Vgl. BMJ (2007b).

Einleitung

- Elektronisches Unternehmensregister: Mit Hilfe des Unternehmensregisters ist es seit 2007 möglich, alle veröffentlichtungspflichtigen Unternehmensdaten zentral online⁴² abzurufen.⁴³

Die Ermittlung der Grundgesamtheit der deutschen Unternehmen ist mit Hilfe des elektronischen Unternehmensregisters seit 2007 einfacher möglich. Entsprechende Daten können beim Statistischen Bundesamt abgerufen werden.⁴⁴ In 2012 waren in Deutschland 3.663.432 Unternehmen im Unternehmensregister registriert. In der Tabelle 1 wird aufgezeigt, welche Rechtsformen die Unternehmen haben und wie viele sozialversicherungspflichtige Beschäftigte dort tätig sind.

Tab. 1: Unternehmensregister nach Rechtsform aus 2012⁴⁵

| Rechtsform | Unternehmen | | | | |
|-------------------------------|-------------|--|-----------|------------|--------------|
| | insgesamt | davon mit ... bis sozialversicherungspflichtig Beschäftigten 2012 | | | |
| | | 0 bis 9 | 10 bis 49 | 50 bis 249 | 250 und mehr |
| Einzelunternehmer | 2.338.778 | 2.281.268 | 55.323 | 2.098 | 89 |
| Personengesellschaften | 451.500 | 388.672 | 48.319 | 11.899 | 2.610 |
| Kapitalgesellschaften | 656.975 | 479.457 | 133.514 | 35.874 | 8.130 |
| sonstige Rechtsform | 216.179 | 179.848 | 27.248 | 7.032 | 2.051 |
| insgesamt | 3.663.432 | 3.329.245 | 264.404 | 56.903 | 12.880 |

Tabelle 2 gliedert u.a. auf, in welchen Bereichen die Unternehmen tätig sind und wie hoch die erzielten Umsatzerlöse in 2012 waren.

⁴² Vgl. UNTERNEHMENSREGISTER (2013).

⁴³ Vgl. BMJ (2007b).

⁴⁴ Vgl. DESTATIS (2014c).

⁴⁵ DESTATIS (2014c).

Tab. 2: Unternehmensregister nach Wirtschaftsbereichen aus 2012⁴⁶

| Abschnitt | Wirtschaftsabschnitt | Unternehmen insgesamt | Sozialversiche- ungspflichtige Beschäftigte | Umsatz |
|---------------------|--|--------------------------|---|---------------|
| | | Anzahl | Anzahl | in 1.000 Euro |
| B | Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden | 2.355 | 59.333 | 16.200.968 |
| C | Verarbeitendes Gewerbe | 252.803 | 6.730.383 | 1.983.479.494 |
| D | Energieversorgung | 60.473 | 249.412 | 581.875.787 |
| E | Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallentsorgung und Beseitigung von Umweltverschmutzungen | 12.555 | 231.466 | 47.919.044 |
| F | Baugewerbe | 392.624 | 1.565.010 | 243.478.117 |
| G | Handel, Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen | 670.272 | 4.226.899 | 1.817.215.969 |
| H | Verkehr und Lagerei | 121.962 | 1.484.455 | 262.471.310 |
| I | Gastgewerbe | 248.900 | 868.061 | 73.167.313 |
| J | Information und Kommunikation | 130.758 | 897.672 | 218.156.502 |
| K | Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen | 70.151 | 1.001.004 | 134.033.493 |
| L | Grundstücks- und Wohnungswesen | 324.562 | 242.693 | 116.155.567 |
| M | Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen | 515.188 | 1.642.364 | 291.648.401 |
| N | Erbringung von sonstigen wirtschaftlichen Dienstleistungen | 203.354 | 2.011.526 | 169.376.211 |
| P | Erziehung und Unterricht | 76.566 | 913.881 | 12.693.688 |
| Q | Gesundheits- und Sozialwesen | 237.659 | 3.683.154 | 59.015.414 |
| R | Kunst, Unterhaltung und Erholung | 104.852 | 234.125 | 31.533.746 |
| S | Erbringung von sonstigen Dienstleistungen | 238.398 | 865.374 | 37.972.984 |
| B bis N; P bis S | Insgesamt | 3.663.432 | 26.906.812 | 6.096.394.008 |

⁴⁶ DESTATIS (2014a).

Einleitung

Einzugrenzen ist die Gesamtheit der Unternehmen auf diejenigen, die einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, da nur diese das Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten in Anspruch nehmen können. Laut einer Studie der BDO AG⁴⁷ existierten im Jahr 2011 rund 1,37 Millionen bilanzierende Unternehmen in Deutschland⁴⁸, zu denen noch Selbstständige, Gewerbetreibende und gemeinnützige Organisationen hinzukommen, sofern diese eine Handelsbilanz aufstellen.⁴⁹ Selbstständige⁵⁰ können sich nach § 241a S. 1 HGB von der Bilanzierungspflicht befreien lassen, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen Umsatzerlöse unter 500 TEUR und einen Jahresüberschuss unter 50 TEUR ausweisen. Für diese Unternehmer (in 2012 waren 2.338.778 Einzelunternehmer registriert)⁵¹ reicht es aus, eine Einnahmeüberschussrechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG zu erstellen.⁵² Es ist festzustellen, dass der Grundgesamtheit mind. 1,37 Millionen bilanzierende deutsche Unternehmen angehören, die theoretisch von dem Bilanzierungswahlrecht betroffen sein könnten. Dies trifft in der Praxis natürlich nur dann zu, wenn diese Unternehmen eine eigene Forschung und Entwicklung betreiben.

1.2.2 Forschungs- und Entwicklungs- aufwendungen in Deutschland

Im vorangegangenen Absatz wird auf die Anzahl der bilanzierenden Unternehmen in Deutschland eingegangen. Dieser Kreis wird in Bezug auf das Aktivierungswahlrecht von Entwicklungskosten auf diejenigen eingeschränkt, die in der Praxis auch Forschung und Entwicklung betrei-

⁴⁷ Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist eine mittelständisch geprägte Wirtschafts- und Beratungsgesellschaft. Sie ist Mitglied der britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht BDO International Limited und gehört zum internationalen BDO Netzwerk von rechtlich unabhängigen Mitgliedsfirmen. Vgl. BDO (2015).

⁴⁸ Vgl. BDO (2011), S. 1.

⁴⁹ Vgl. BDO (2011), S. 2. Die Studie wurde im Rahmen der Einführung der E-Bilanz durchgeführt.

⁵⁰ Im Sinne von Einzelkaufleuten: Unter Einzelkaufleute wird der Müsskaufmann (§ 1 HGB), Kannkaufmann (§§ 2, 3 HGB) und Kaufmann kraft Eintragung (§ 5 HGB) verstanden. Vgl. BECK (Hrsg.) (2014), § 241a Anm. 2.

⁵¹ Vgl. DESTATIS (2014c).

⁵² Vgl. COENENBERG, A.G./HALLER, A./SCHULTZE, W. (2014), S. 27.

ben. Im Weiteren wird die Höhe der Aufwendungen für diesen Bereich in Deutschland aufgezeigt. Daten über Forschung und Entwicklung werden vom Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.⁵³ veröffentlicht. Seit Mitte der 50er Jahre werden durch den Stifterverband, bzw. die Tochtergesellschaft Wissenschaftsstatistik GmbH, die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung in Deutschland erhoben, um die Innovationstätigkeit in Deutschland zu quantifizieren.⁵⁴ Regelmäßig wird einen FuE-Datenreport mit Analysen und Vergleichen für Forschung und Entwicklung veröffentlicht.⁵⁵ Ziel ist, mit Hilfe einer Langzeitbetrachtung, einen detaillierten Einblick in die Forschung und Entwicklung am Standort Deutschland zu erhalten.⁵⁶ Im FuE-Datenreport wird zwischen internen und externen FuE-Aufwendungen unterschieden, die nach dem Frascati⁵⁷ Manual der *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) definiert sind. Bei den internen Aufwendungen handelt es sich um *basic research*⁵⁸ (Grundlagenforschung), *applied research*⁵⁹ (angewandte Forschung) und *experimental development*⁶⁰ (experimentelle Entwicklung), die im Unternehmen selbst stattfinden.⁶¹ Auf eine konkrete Unterscheidung im Sinne der Aktivierung von Entwicklungskosten wird im Weiteren noch eingegangen.

⁵³ Dieser Verband wurde im Jahre 1920 mit der Zielsetzung gegründet, sowohl die Wissenschaft, die Forschung und Bildung voranzubringen. Heute zählt der Stifterverband mehr als 3.000 Mitglieder aus DAX-Unternehmen, kleinen und mittelständischen Unternehmen, Verbänden, Privatpersonen und Stiftungen. Vgl. STIFTERVERBAND (2013c), S. 1.

⁵⁴ Vgl. STIFTERVERBAND (2013a), S. 2.

⁵⁵ Vgl. STIFTERVERBAND (2013b), S. 1.

⁵⁶ Vgl. STIFTERVERBAND (2013b), S. 1.

⁵⁷ Der Name »Frascati« beruht auf dem Tagungsort in Norditalien, an dem die Vertreter der OECD-Länder die Richtlinien für die Erfassung aller FuE-Aufwendungen im Jahre 1963 verabschiedet haben. Vgl. SPECHT, J. (1999), S. 15.

⁵⁸ Def. *basic research*: »is experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new knowledge of the underlying foundation of phenomena and observable facts, without any particular application or use in view.« OECD (Hrsg.) (2002), S. 30.

⁵⁹ Def. *applied research*: »is also original investigation undertaken in order to acquire new knowledge. It is, however, directed primarily towards a specific practical aim or objective.« OECD (Hrsg.) (2002), S. 30.

⁶⁰ Def. *experimental development*: »is systematic work, drawing on existing knowledge gained from research and/or practical experience, which is directed to producing new materials, products or devices, to installing new processes, systems and services, or to improving substantially those already produced or installed.« OECD (Hrsg.) (2002), S. 30.

⁶¹ Vgl. OECD (Hrsg.) (2002), S. 30.

Einleitung

Unternehmen können für eigene Entwicklungen selbst forschen (interne Forschung) oder aber einen Dritten mit einem Forschungs- bzw. Entwicklungsauftrag beauftragen (externe Forschung). Letzteres führt bilanziell zu einem entgeltlichen Erwerb, wobei einerseits die Verpflichtung verstanden wird, dass der Verkäufer dem Käufer das Eigentum verschafft und andererseits der Käufer sich verpflichtet, den Kaufpreis zu bezahlen.⁶² Im Rahmen eines Werkvertrages schuldet der Leistende den Erfolg des Werkes. Folglich zählen die korrespondierenden Ausgaben für einen Werkvertrag zu den Anschaffungen.⁶³ Ferner kann ein entgeltlicher Erwerb auch bei Tausch- oder Sacheinlagen vorliegen.⁶⁴ Für den Auftraggeber stellen diese Leistungen entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände dar, die der Aktivierungspflicht in Höhe der Anschaffungskosten unterliegen.⁶⁵ Von dem Bilanzierungswahlrecht sind ausschließlich immaterielle Vermögensgegenstände betroffen, die selbst erstellt werden. Die Erstellung eines immateriellen Vermögensgegenstandes im Unternehmen kann sowohl durch eigene Mitarbeiter, als auch durch Dienstverpflichtete im Rahmen eines Dienstvertrages erfolgen. Bei einem Dienstvertrag schuldet der Dienstverpflichtete eine Dienstleistung und nicht den Erfolg.⁶⁶ Damit unterstützt der Dienstverpflichtete ein Unternehmen bei der Eigenerstellung des immateriellen Vermögensgegenstandes. Die damit verbundenen Kosten des Dienstverpflichteten können im Rahmen der Herstellungskosten aktiviert werden.⁶⁷

Im aktuellen FuE-Datenreport werden die internen und externen FuE-Aufwendungen in Deutschland erläutert. Dabei ist nahezu eine Verdoppelung der internen FuE-Aufwendungen seit dem Jahr 1991 von 26.246 Mio. Euro auf 51.077 Mio. Euro im Jahr 2011 zu verzeichnen (vgl. Tabelle 3).

⁶² Vgl. §§ 433 ff. BGB.

⁶³ Vgl. §§ 631 ff. BGB; LAUBACH, W./KRAUS, S./BORNHOFEN, C. (2009), S. 21.

⁶⁴ Vgl. BECK (Hrsg.) (2014), § 247 Anm. 391.

⁶⁵ Vgl. § 246 Abs. 1 HGB i.V.m. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB.

⁶⁶ Vgl. §§ 611 ff. BGB.

⁶⁷ Vgl. hierzu Kapitel 2.2.3.1 dieser Arbeit.

Tab. 3: Interne und externe FuE-Aufwendungen aus den Jahren 1991 bis 2011⁶⁸

| Jahr | FuE-Aufwendungen | | | |
|------|------------------------|---------------------------------|------------------------|---------------------------------|
| | Interne Mio. € 1 | Veränderung zum Vorjahr % | Externe Mio. € 3 | Veränderung zum Vorjahr % |
| | | | | |
| 1991 | 26.246 | • | 2.937 | • |
| 1992 | 26.566 | 1,2 | 3.361 | 14,4 |
| 1993 | 25.933 | -2,4 | 3.613 | 7,5 |
| 1994 | 25.910 | -0,1 | 3.872 | 7,2 |
| 1995 | 26.817 | 3,5 | 3.145 | -18,8 |
| 1996 | 27.211 | 1,5 | 3.236 | 2,9 |
| 1997 | 28.909 | 6,2 | 4.508 | 39,3 |
| 1998 | 30.334 | 4,9 | 5.808 | 28,8 |
| 1999 | 33.622 | 10,8 | 6.062 | 4,4 |
| 2000 | 35.600 | 5,9 | 6.590 | 8,7 |
| 2001 | 36.332 | 2,1 | 7.427 | 12,7 |
| 2002 | 36.950 | 1,7 | 7.590 | 2,2 |
| 2003 | 38.029 | 2,9 | 8.493 | 11,9 |
| 2004 | 38.636 | 1,6 | 7.696 | -9,4 |
| 2005 | 38.651 | 0,0 | 9.758 | 26,8 |
| 2006 | 41.148 | 6,5 | 10.832 | 11,0 |
| 2007 | 43.035 | 4,6 | 10.412 | -3,9 |
| 2008 | 46.073 | 7,1 | 11.231 | 7,9 |
| 2009 | 45.275 | -1,7 | 11.204 | -0,2 |
| 2010 | 46.929 | 3,7 | 10.863 | -3,0 |
| 2011 | 51.077 | 8,8 | 12.340 | 13,6 |

Die internen Aufwendungen des Jahres 2011 i. H. v. 51.077 Mio. Euro teilen sich lt. Stifterverband wie folgt auf: Grundlagenforschung 4,9 %, angewandte Forschung 50,1 % und experimentelle Entwicklung 45,0 %.⁶⁹ Allerdings können nach Handelsrecht nicht alle Kosten der internen FuE-Aufwendungen

⁶⁸ WISSENSCHAFTSSTATISTIK GMBH IM STIFTERVERBAND FÜR DIE DEUTSCHE WISSENSCHAFT (Hrsg.) (2013), S. 8.

⁶⁹ Vgl. WISSENSCHAFTSSTATISTIK GMBH IM STIFTERVERBAND FÜR DIE DEUTSCHE WISSENSCHAFT (Hrsg.) (2013), S. 14.

aktiviert werden. Forschungskosten von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.⁷⁰ Deshalb muss bei der Entstehung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes und bei der Zuordnung der entstandenen Aufwendungen eindeutig zwischen der Forschungs- und Entwicklungsphase unterschieden werden.⁷¹

Eine Definition der Begriffe Forschung und Entwicklung ist erstmalig mit dem BilMoG in das Handelsgesetzbuch unter § 255 aufgenommen worden.⁷² Der Begriff Forschung wird in § 255 Abs. 2a S. 3 HGB wie folgt definiert: »Forschung ist die 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.« Davon ist die Entwicklung nach § 255 Abs. 2a S. 2 HGB abzugrenzen, die »als Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen« anzusehen ist. Dabei handelt es sich nicht wie im HGB üblich um abstrakt-generelle Rechtsnormen⁷³, sondern um detailliertere Definitionen. Dennoch muss der Einzelfall subsumiert werden, wobei auch Interpretationsmöglichkeiten bestehen bleiben können in der Beurteilung vom Wechsel von Forschung hin zur Entwicklung d.h., wo vom systematischen Suchen zum Erproben und Testen übergegangen wird.⁷⁴ Der eindeutige Zeitpunkt ist zum einen auf Grund der Komplexität von FuE-Projekten nicht zwangsläufig einfach zu ermitteln, zum anderen kann es auch möglich sein, dass der Übergang fließend erfolgt bzw. Prozesse alternierend verlaufen.⁷⁵ Im Schaubild werden die Folgen der Differenzierung zwischen Forschung und Entwicklung für die Bilanzierung visualisiert:

⁷⁰ Vgl. § 255 Abs. 2 S. 4 HGB; weitere Ausführungen zu Herstellungskosten siehe Kapitel 2.2.3.1 dieser Arbeit.

⁷¹ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 60 f.

⁷² Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 60 f.

⁷³ Vgl. HEYD, R./KREHER, M. (2010), S. 4.

⁷⁴ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 61.

⁷⁵ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 61; MAIER, W. (2014), Rn. 7 f.

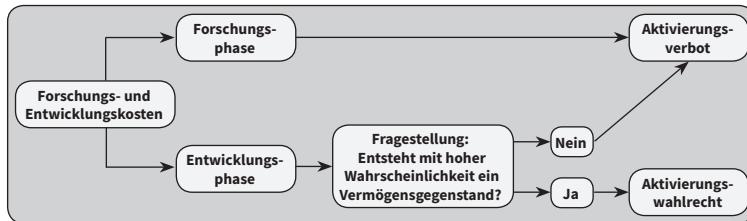


Abb. 1: Bilanzielle Folgen der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten⁷⁶

Können die beiden Bereiche Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander abgegrenzt werden, besteht auf Grund des Vorsichtsprinzips das Aktivierungsverbot sowohl für die Forschungs-, als auch für die Entwicklungskosten.⁷⁷ Folglich muss geklärt werden, welcher Zeitpunkt als Übergang von der Forschung zur Entwicklung anzusehen ist. Aus dem Gesetzesentwurf resultiert, dass ein Bilanzansatz in der Entwicklungsphase erst zu dem Zeitpunkt möglich ist, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass ein einzeln verwertbarer immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens entstehen wird.⁷⁸ Der Zeitpunkt, ab dem das Unternehmen sicher mit einem zukünftigen Erfolg des immateriellen Vermögensgegenstandes rechnet, kann sehr unterschiedlich sein. Auf die Thematik der Wahrscheinlichkeit wird in Kapitel 3 noch ausführlich eingegangen.

Aus den bisherigen Ausführungen lässt sich ableiten, dass die Aufwendungen der Grundlagenforschung (Forschungsphase) nicht aktiviert werden können. Die Kosten für die angewandte Forschung und die experimentelle Entwicklung müssen im Einzelnen geprüft werden, da hier die Grenzen zwischen Forschung und Entwicklung fließend sein können. In Bezug auf den FuE-Datenreport (Tab. 3) kann resümiert werden, dass von 51.077 Mio. Euro internen FuE-Aufwendungen im Jahr 2011 maximal 95,1% (100 % ./ Grundlagenforschung 4,9 %⁷⁹) aktivierbar sein könnten. Daraus folgt, dass in Deutschland bis zu 48.574 Mio. Euro an Entwicklungskosten aktivierbar wären, wenn die gesetzlichen Vorgaben erfüllt sind.

⁷⁶ In Anlehnung an HAHN, K. (2009), S. 23 seinerseits in Anlehnung an Dobler/Kurz 2008, S. 487.

⁷⁷ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 4 HGB; BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 61.

⁷⁸ Vgl. BT-DRUCKSACHE 16/10067 (2008), S. 60.

⁷⁹ Vgl. WISSENSCHAFTSSTATISTIK GMBH IM STIFTERVERBAND FÜR DIE DEUTSCHE WISSENSCHAFT (Hrsg.) (2013), S. 14.