

Ambrosy

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

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: Schaltungsdienst 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. Gleiches 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.

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

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 Vermögensgegenstandseigenschaft 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 Entwicklungskosten nach BilMoG	90

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

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 Vermögens- gegenständen und <i>intangible assets</i>	211

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.	berichtigt
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 Rechnungsle- gungsstandards 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

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 Kontrollsystem
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

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
Rölfs RP AG	Rölfs 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, ist zählbar«² so Einstein »und nicht alles, was zählbar 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

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 Rechtsakten⁷ 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. Abschlussprüferrichtlinie – 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).

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).

- Elektronisches Unternehmensregister: Mit Hilfe des Unternehmensregisters ist es seit 2007 möglich, alle veröffentlichungspflichtigen 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	insgesamt	Unternehmen			
		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- rungspflichtige 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 Versicherungsdienst- leistungen	70.151	1.001.004	134.033.493
L	Grundstücks- und Wohnungswesen	324.562	242.693	116.155.567
M	Erbringung von freibe- ruflichen, wissenschaft- lichen und technischen Dienstleistungen	515.188	1.642.364	291.648.401
N	Erbringung von sons- tigen 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).

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 Entwicklungsaufwendungen 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 Muskaufmann (§ 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.

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	Veränderung zum Vorjahr	Externe	Veränderung zum Vorjahr
	Mio. € 1	% 2	Mio. € 3	% 5
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.

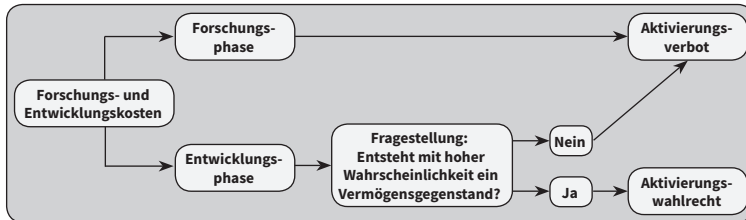


Abb. 1: Bilanzielle Folgen der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten⁷⁶

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.