

Betriebswirtschaftliche Schriften

Heft 10

Aktivierung von eigenen Erfindungen

**Eine betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche
und steuerliche Untersuchung**

Von

Horst Rusch



Duncker & Humblot · Berlin

HORST RUSCH

Aktivierung von eigenen Erfindungen

Betriebswirtschaftliche Schriften

Heft 10

Aktivierung von eigenen Erfindungen

Eine betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche
und steuerliche Untersuchung

Von

Dr. Horst Rusch

Wirtschaftsprüfer



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1963 Duncker & Humblot, Berlin
Gedruckt 1963 bei Albert Sayffaerth, Berlin 61
Printed in Germany

Vorwort

Forschung und Entwicklung sind in der Wirtschaft beim heutigen Stand der Technik notwendige Erfordernisse und gewinnen immer mehr an Bedeutung. Die durch sie erzielten Ergebnisse wirken sich weitgehend auf die Beurteilung und den Wert eines Unternehmens aus. Und trotzdem erscheinen sie nur in Ausnahmefällen in der Bilanz.

Eine Eigenart der Forschungs- und Entwicklungskosten ist es nämlich, daß man im voraus oft nicht genau weiß, ob und wann sie zu einem Erfolg führen; liegt dann ein Ergebnis vor, so läßt sich der Umfang der wirtschaftlichen Ausnutzung nur schwer bestimmen. Diese Unsicherheitsfaktoren haben dazu geführt, daß Forschungs- und Entwicklungskosten in der Praxis nach Möglichkeit nicht aktiviert werden, was von der Theorie einfach mit Hinweis auf den Grundsatz einer vorsichtigen Bilanzierung unterstützt wurde.

Zu einer theoretischen Vertiefung der Frage, ob Forschungs- und Entwicklungskosten aktivierungsfähig und aktivierungspflichtig sind, kam es in den Jahren 1954 bis 1958. Nach der Währungsreform war die deutsche Wirtschaft gezwungen, in erhöhtem Maße Ausgaben für Forschung und Entwicklungen zu machen. Dies nicht nur zum Wiederaufbau, sondern auch, um den Anschluß an den internationalen Stand der Technik zu erreichen. Während die Wirtschaft ein Interesse daran hatte, die Kosten steuerlich als Betriebsausgaben zu behandeln, hätten die Finanzämter sie gerne als Aktivposten in den Bilanzen gesehen. Die zwischen Wirtschaft und Finanzbehörden geführten Diskussionen haben auf das Problem der Aktivierungsfähigkeit bzw. Aktivierungspflicht von Forschungs- und Entwicklungskosten befruchtend gewirkt. Es sind aber auch Argumente vorgetragen worden, die weitgehend zweckorientiert waren und zu einer Klärung des theoretischen Problems nicht beigetragen haben.

Die vorliegende Arbeit will versuchen, für das Gebiet der eigenen Erfindungen die Frage der Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht

zusammenfassend darzustellen, ohne daß wegen der praktischen Schwierigkeiten vereinfachend auf eine theoretische Analyse verzichtet oder zweckorientiert argumentiert wird. Dabei wird sich dann gleichzeitig ergeben, ob das im Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes vorgesehene Verbot, nach dem im Anlagevermögen immaterielle Werte nur noch in Ausnahmefällen aktiviert werden dürfen, sinnvoll ist.

Horst Rusch

Inhaltsverzeichnis

A. Allgemeines	11
I. Das Untersuchungsobjekt	11
1. Begriff und Wesen der eigenen Erfindung	11
a) Die Erfindung im allgemeinen	11
b) Die eigene Erfindung im besonderen	13
2. Arten der eigenen Erfindung	14
a) Entstehungsarten	14
b) Geschützte und ungeschützte Erfindungen	14
c) Gebundene und freie Erfindungen	15
II. Die Begriffe Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	15
III. Die Abgrenzung des Themas	17
B. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht von eigenen Erfindungen in betriebswirtschaftlicher Sicht	18
I. Die Bilanzauffassung als Grundlage für die Bestimmung der Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	18
II. Die Aktivierungsfähigkeit	20
1. Allgemeines	20
2. Die Bestimmungsfaktoren der Aktivierungsfähigkeit	22
a) Wert	22
b) Kostenanfall	23
c) Kostenverteilungsbedürfnis	27
3. Ergebnis	28
III. Die Aktivierungspflicht	29
C. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht von eigenen Erfindungen in handelsrechtlicher Sicht	31
I. Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften als Grundlage für die Bestimmung der Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	31
1. Allgemeines	31
2. Die handelsrechtliche Bilanz (Handelsbilanz)	31
3. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	32

II. Die Aktivierungsfähigkeit	34
1. Die Bestimmungsfaktoren nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung	34
2. Die Sondervorschrift des § 133 Ziff. 2 AktG	36
3. Ergebnis	42
III. Die Aktivierungspflicht	42
1. Die allgemeine Regelung	42
2. Die besondere Behandlung der immateriellen Werte	43
D. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht von eigenen Erfindungen in steuerlicher Sicht	45
I. Die steuerrechtlichen Vorschriften als Grundlage für die Bestimmung der Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	45
1. Die Steuerbilanz	45
2. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	46
3. Der Begriff des Wirtschaftsguts	47
II. Die Aktivierungsfähigkeit	48
III. Die Aktivierungspflicht	50
IV. Die Ländererlasse	51
E. Abschließende Stellungnahme	54
Literaturverzeichnis	56

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	= anderer Ansicht
a. a. O.	= am angegebenen Ort
Anm.	= Anmerkung
BB	= Der Betriebsberater
Bd.	= Band
BFH	= Bundesfinanzhof
BGBL.	= Bundesgesetzblatt
BStBl.	= Bundessteuerblatt
DB	= Der Betrieb
h. L.	= herrschende Lehre
HWB	= Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
RFH	= Reichsfinanzhof
RGZ	= Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	= Reichssteuerblatt
S.	= Seite
Tz.	= Textziffer
vgl.	= vergleiche
WP	= Der Wirtschaftsprüfer
WPg	= Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft

A. Allgemeines

I. Das Untersuchungsobjekt

1. Begriff und Wesen der eigenen Erfindung

a) Die Erfindung im allgemeinen

Über den Begriff der Erfindung besteht in der Wissenschaft keine einheitliche Meinung.

Am umfassendsten dürfte die Begriffsdefinition sein, nach der die Erfindung „ein Einfall der schöpferischen Phantasie ist, der nach den Formgesetzen der realen Welt oder einer geistigen Wirklichkeit zu einem Ding oder Werk gestaltet wird“¹. Erfindung ist danach jede Geistes-schöpfung, gleichgültig, ob sie technischen oder literarisch-künstlerischen Charakter hat.

Überwiegend wird der Begriff der Erfindung nicht in diesem weiten Sinne gebraucht. Vielmehr spricht man meist dann von einer Erfindung, wenn eine „neue Regelung für technisches Handeln“² vorliegt, während Schöpfungen auf literarisch-künstlerischem Gebiet demgegenüber als Urheberschaft³ bezeichnet werden. Der Begriff der Erfindung im weiteren Sinne wird also in die Begriffe Erfindung im engeren Sinne und Urheberschaft gegliedert. Das erfolgt wohl in Anlehnung an die gesetzliche Regelung dieses Rechtsgebiets, die einerseits die Urheberschaft in den Gesetzen betr. das Urheberrecht an Werken der Literatur und Tonkunst bzw. der bildenden Kunst und der Fotografie⁴ behandelt, während andererseits das Patentgesetz und die patentrechtlichen Nebengesetze⁵ die Erfindung im engeren Sinne betreffen.

¹ Der große Brockhaus, Wiesbaden 1953, Bd. 3/629.

² Busse, Kommentar zum Patentgesetz, 2. Aufl., Berlin 1956; Anm. 3 I zu § 1.

³ Elster, Das deutsche Erfinderrecht, Berlin-Leipzig 1924, S. 8.

⁴ Gesetz betr. das Urheberrecht an Werken der Literatur und Tonkunst vom 19. 6. 1901 (LUG); Gesetz über das Verlagsrecht vom 19. 6. 1901 (Verl-G); Gesetz betr. das Urheberrecht an Werken der bildenden Kunst und der Fotografie (Kunstschutzgesetz) vom 9. 1. 1907 (KSchG); Gesetz betr. das Urheberrecht an Mustern und Modellen (Geschmacksmustergesetz) vom 11. I. 1876 (Geschm. MG).

⁵ Patentgesetz vom 5. 5. 1936, Gesetz betr. den Schutz von Erfindungen, Mustern und Warenzeichen auf Ausstellungen vom 18. 5. 1904, u. a.

Der Gesetzgeber verwendet den Begriff der Erfindung mehrfach⁶, insbesondere aber in § 1 PatG, wo er die Erteilung von Patenten für neue Erfindungen vorsieht, die eine gewerbliche Verwertung gestatten. Eine Definition des Begriffs „neue Erfindung“ gibt er nicht. Vielmehr überläßt er die Feststellung der Begriffsmerkmale absichtlich der Wissenschaft und der Praxis⁷. Es ist vielfach versucht worden, eine Begriffsdefinition der Erfindung festzulegen, bisher aber nicht gelungen, eine allgemein anerkannte Formulierung zu finden⁸. Sieht man von Feinheiten ab, so besteht jedoch über die folgenden, wesentlichsten Begriffsmerkmale Einigkeit⁹:

1. Es muß sich um eine geistige Schöpfung handeln.

Das bedeutet, daß etwas Neues geschaffen sein muß; sei es, daß eine neue Aufgabe überhaupt, sei es, daß eine bekannte Aufgabe mit neuen Mitteln gelöst worden ist. Sind lediglich vorhandene Gegebenheiten erkannt worden, so handelt es sich um eine Entdeckung, nicht aber um eine geistige Schöpfung.

2. Durch die geistige Schöpfung muß eine Aufgabe gelöst worden sein.

Das ist nur der Fall, wenn eine fertige (vollendete) Lösung vorliegt. Dabei ist gleichgültig, ob die Lösung in sich vollkommen ist und noch Verbesserungen zuläßt.

Weiter muß der Erfolg, der durch die Lösung der Aufgabe erzielt wurde, wiederholbar sein, d. h., er muß durch jeden Sachverständigen nach der vorliegenden Beschreibung beliebig oft erbracht werden können.

3. Die gelöste Aufgabe muß auf technischem Gebiet liegen.

Dabei wird die Technik als die Benutzung von Kräften oder Stoffen der Natur angesehen.

Nicht auf technischem Gebiet liegen insbesondere die Geistesschöpfungen, deren Schutz im Urheberrecht geregelt ist¹⁰.

4. Die gelöste Aufgabe muß brauchbar sein.

Brauchbar ist eine Lösung, wenn sie der Befriedigung eines sozialen Bedürfnisses dienen kann, was nicht heißt, daß sie auch rentabel sein muß.

5. Die gelöste Aufgabe muß einen technischen Fortschritt darstellen.

Der technische Fortschritt zeigt sich nicht nur in einer Weiterentwicklung gegenüber dem bisherigen Stand der Technik, sondern auch in dem Vorhandensein einer Erfindungshöhe. Unter Erfindungshöhe versteht das Reichsgericht „ein über das gewöhnliche fachmännische Können erforderliches Schaffen“¹¹.

⁶ z. B. § 67 I Ziff. 5 BewG, § 21 KartG, § 2 Ziff. 2 ArbGG.

⁷ Motive 1877, S. 16; zitiert nach *Krauß-Katluhn-Lindenmaier*, Das Patentgesetz, 3. Aufl., Berlin 1944, Anm. 4 zu § 1.

⁸ Eduard Reimer, Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz, 2. Aufl., München-Köln-Berlin 1958, Anm. 1 zu § 1.

⁹ Busse, a. a. O., Anm. 3 zu § 1; *Krauß-Katluhn-Lindenmaier*, a. a. O., Anm. 14 ff. zu § 1; Reimer, a. a. O., Anm. 2 ff. zu § 1; Elster, a. a. O., S. 36 ff.

¹⁰ Vgl. S. 11 Fußnote 4.

¹¹ Zitiert nach Busse, a. a. O., Anm. 3 H zu § 1.

Die so umrissene Erfindung erbringt dem Erfinder nicht nur ein Persönlichkeitsrecht, dessen Inhalt es vor allem ist, als Erfinder genannt zu werden, sie stellt auch ein Vermögensrecht dar, das veräußerlich und vererblich ist und als solches den allgemeinen Rechtsschutz des bürgerlichen Rechts genießt. Darüber hinaus hat der Erfinder unter gewissen Voraussetzungen ein Recht auf Erteilung eines Patents¹².

In diesem Sinne soll der Begriff der Erfindung im folgenden der Arbeit gebraucht werden.

b) Die eigene Erfindung im besonderen

Es gilt nun zu klären, wann eine eigene Erfindung vorliegt.

Grundsätzlich ist das der Fall, wenn der Berechtigte aus der Erfindung auch Erfinder ist. Darüber hinaus wird man bei bilanzierenden Unternehmen von eigenen Erfindungen sprechen müssen, wenn sie in deren Betrieb entstanden sind. Es scheiden somit sämtliche Erfindungen aus, die erworben worden sind, gleichgültig, ob der Erwerb im Wege des Tausches, des Kaufes oder durch Schenkung erfolgt ist.

Zweifel können bei der Zuordnung der Arbeitnehmererfindungen entstehen.

Nach dem Gesetz über Arbeitnehmererfindungen vom 25. Juli 1957 (ArbErfG)¹³ wird zwischen Diensterfindungen und freien Erfindungen von Arbeitnehmern unterschieden.

Als Diensterfindungen gelten Erfindungen eines Arbeitnehmers, die aus der dem Arbeitnehmer im Betrieb obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebes beruhen (§ 4 Abs. 2 ArbErfG). Alle übrigen Erfindungen von Arbeitnehmern sind freie Erfindungen (§ 3 Abs. 3 ArbErfG).

Bei den freien Erfindungen fehlt also die Bindung an die betriebliche Sphäre. Sie sind nicht im Rahmen des Betriebes entstanden, also auch nicht als eigene Erfindung des Betriebes anzusehen. Dies kommt im Gesetz über Arbeitnehmererfindungen dadurch zum Ausdruck, daß der Arbeitgeber ein Recht an der Erfindung nicht geltend machen kann. Der Arbeitnehmer hat ihm lediglich eine nicht ausschließliche Nutzung der Erfindung anzubieten, wenn er sie während der Dauer des Arbeitsverhältnisses anderweitig verwerten will und wenn sie in den Arbeitsbereich des Arbeitgebers fällt.

Anders verhält es sich bei den Diensterfindungen. Sie sind Ausfluß der betrieblichen Tätigkeit. Demzufolge räumt das Gesetz über die Arbeitnehmererfindungen dem Arbeitgeber das Recht ein, sie unbeschränkt

¹² Krauß-Katuhn-Lindenmaier, a. a. O., Anm. 1 ff. zu § 3.

¹³ BGBl. I/756.