

# Aktivposten (AP)

## A.I.1.

### Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen

#### Literatur

AFRAC 9, Lageberichterstattung gem §§ 243, 243a und 267 UGB (2016); *Aigner*, BMF klärt Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Markenrechten, SWK 06, S 290; *Aigner*, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Markenrechten, ÖStZ 03, 321; *Bertl*, Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach HGB und IAS für immaterielle Vermögensgegenstände, in WBiReTa (2006); *Bertl/Fraberger*, Aktivierungsverbot für immaterielles Anlagevermögen, RWZ 98, 240; *Bertl/Fraberger*, Bilanzierung von Marken, RWZ 02, 374; *Bertl/Hirschler*, Auftragsbestand – Vermögensgegenstand oder Teil des Firmenwerts?, RWZ 97, 167; *Bertl/Hirschler*, Die bilanzielle Behandlung der Implementierung von ERP-Software, RWZ 03, 293; *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung von Internet-Domain-Adressen, RWZ 07, 132; *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung und Bewertung von Fernsehfilmrechten, RWZ 08, 162; *Bertl/Hirschler*, Bilanzierung variabler Kaufpreise bei Käufer und Verkäufer, RWZ 10, 176; *Blazina*, Dauerbrenner: Abschreibung einer Apothekenkonzession, SWK 00, S 523; *Egger*, Zuordnung immaterieller Vermögensgegenstände zum Anlage- oder Umlaufvermögen, in WBiReTa (2006); *Fritz-Schmied*, Der Kundenstamm in unternehmens- und steuerrechtlicher Beurteilung, SWK 08, S 555; *Fritz-Schmied*, Variable Kaufpreisvereinbarungen – Die Anschaffungskostenermittlung in Abhängigkeit von (künftigen) ungewissen Ereignissen, SWK 11, W 15; *Grünberger*, Die Bilanzierung von Homepages, RdW 01, 440; *Hierzer/Königsmaier*, Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten, RWZ 98, 193; *IDW S 5*, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (2011); *Hofians*, Immaterielle Werte in Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung (1992); *Köhler*, Auftragsbestand, DStR 97, 297; *Kronner*, Entgeltlicher Erwerb und Erwerb im Tauschwege bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, DStR 96, 1185; *Laubach/Kraus/Bornhofen*, Zur Durchführung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DB 09, 19; *Lechner/Schuch*, Apothekenkonzession kein Bestandteil des Firmenwerts, SWK 00, S 379; *Lüdenbach/Prusaczyk*, Bilanzierung von Kundenbeziehungen in der Abgrenzung zu Marken und Goodwill, KoR 04, 204; *Marecek*, Steuerrechtliche Behandlung von variablen Kaufpreisanteilen, ÖStZ 09, 282; *Novacek*, Zur Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Gewinnermittlung – Teil III, FJ 02, 12; *Ruppe*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, speziell Firmenwert, nach der Steuerreform, GesRZ 88, 186; *Schülke*, Zur Aktivierbarkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 10, 992; *Schuschnig/Fritz-Schmied*, Die bilanzielle Behandlung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, RWZ 15, 111; *Siegel*, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft, DB 97, 941; *Thiele*, Steuerliche Behandlung von Internet Domains, ÖStZ 04, 119; *Wagenhofer/Moitzl*, Forschungs- und Entwicklungskosten im Jahresabschluß, in *Bertl/Leitner/Riegler* (Hrsg), Forschung und Entwicklung (2006); *Wundsam*, Apothekenkonzession – keine Abschreibungsmöglichkeit beim Unternehmenskäufer?, SWK 00, S 448.

#### Übersicht

I.	Allgemeines	
A.	Unternehmensrecht .....	1
B.	Fristigkeit .....	3
C.	Steuerrecht .....	5
II.	Inhalt des Bilanzpostens	
A.	Vermögensgegenstand .....	7–9
B.	Ausgewählte Bilanzpositionen .....	11
1.	Konzessionen .....	12
2.	Gewerbliche Schutzrechte .....	13

3. Ähnliche Rechte .....	14
4. Ähnliche Vorteile .....	15
5. Lizenzen .....	16
6. Software .....	17
7. Auftragsbestand .....	18
8. Kundenstamm .....	19
C. Steuerrecht	
1. Unkörperliches versus immaterielles Wirtschaftsgut .....	21
2. Wirtschaftsgut versus Vermögensgegenstand .....	22
3. Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter .....	23
III. Aktivierung dem Grunde nach (Zugang)	
A. Entgeltlicher Erwerbsakt .....	27, 28
B. Tausch .....	30
C. Einlage .....	32
D. Aktivierungsverbot .....	34
E. Aktivierung dem Zeitpunkt nach .....	36
F. Steuerrecht	
1. Tausch .....	38
2. Einlage .....	39
3. Aktivierungsverbot .....	40
IV. Aktivierung der Höhe nach (Erstbewertung)	
A. Anschaffungskosten .....	43
B. Beizulegender Wert .....	45
C. Zeitwert .....	47
D. Steuerrecht	
1. Anschaffungskosten .....	49
2. Teilwert .....	50
3. Gemeiner Wert .....	51
4. Übertragung stiller Reserven .....	52
V. Laufende Behandlung (Folgebewertung)	
A. Planmäßige Abschreibung .....	55
1. Abschreibungspotenzial .....	56
2. Abschreibungsmethoden .....	57
3. Abschreibungsbeginn und -ende .....	58
4. Nutzungsdauer .....	59
B. Außerplanmäßige Abschreibung .....	61
C. Zuschreibung .....	63
D. Gewinn- und Verlustrechnung .....	65
E. Steuerrecht	
1. Absetzung für Abnutzung .....	67, 68
2. Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und Teilwertabschreibung .....	69
3. Zuschreibung .....	70
VI. Deaktivierung (Abgang)	
A. Abgang .....	73

B. Gewinn- und Verlustrechnung .....	75
C. Steuerrecht.....	77
VII. Anhangangaben	
A. Allgemeine Angaben.....	80
B. Spezielle Angaben.....	82
C. Anlagenspiegel.....	84

## **I. Allgemeines**

### **A. Unternehmensrecht**

Der Inhalt dieser Bilanzpost muss vor dem Hintergrund des § 197 Abs 2 UGB abgegrenzt werden, wonach immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, von einem → *Bilanzierungsverbot* erfasst werden. Insofern kommt der Definition immaterieller Vermögensgegenstände, ihrer Erwerbsform sowie ihrer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen maßgebliche Bedeutung zu. Der Zweck für das Erfordernis eines entgeltlichen Erwerbs liegt in einem für derartige Vermögensgüter erforderlichen zusätzlichen Objektivierungskriterium (s *Bertl/Mandl/Wagenhofer*, § 197 Pkt 2.1.; *BeBiKo/Schubert/Huber*, § 247 Rz 391) und basiert auf dem → *Vorsichtsprinzip* (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB). Immaterielle Vermögensgegenstände gelten hinsichtlich ihrer Existenz und/oder ihres Werts als unsichere Positionen (s *ADS*, § 248 Rz 14). Durch das Kriterium einer Preisfestlegung am Markt soll ein Ansatz konkreter Werte gewährleistet sein (s *Kofler et al/Hofians*, § 197 Rz 24). Angesichts eines möglichen hohen Individualisierungsgrads von immateriellen Gegenständen bestehen jedoch berechtigte Zweifel, ob dieses Kriterium hierzu tatsächlich adäquat ist (s *Bertl/Mandl/Wagenhofer*, § 197 Pkt 2.1.; *WBiReTa/Bertl*, 2006, 109), zumal nicht auf die Person des Erwerbers bzw ein vorliegendes Naheverhältnis des involvierten Personenkreises reflektiert wird (den entgeltlichen Erwerb von einem Gesellschafter oder einer Konzerngesellschaft anerkennend *ADS*, § 248 Rz 15; *MüKoBiRe/Hennrichs*, § 248 Rz 51 f; zur Verantwortung der involvierten Organe bei einem Erwerb von einer Tochtergesellschaft *Straube/Nowotny*, § 197 Rz 16a).

### **B. Fristigkeit**

Der Definition von → *Anlagevermögen* bzw insb seiner Abgrenzung zum → *Umlaufvermögen* kommt bei den immateriellen Vermögensgegenständen ob des Aktivierungsverbots nach § 197 Abs 2 UGB besondere Bedeutung zu. Für Umlaufvermögen wird angesichts seiner Marktnähe und stringenten Bewertung mit dem retrograden Vergleichswert als Wertobergrenze ein Aktivierungsverbot für nicht erforderlich gehalten (s *Bertl/Frabberger*, RWZ 98, 240; *Jabornegg/Geist*, § 197 Rz 7). Die nach der Zweckbestimmung vorzunehmende Zuteilung berücksichtigt, dass Gegenstände des Anlagevermögens keinem unmittelbaren Verbrauch bzw keiner Veräußerung dienen, sondern für einen längerfristigen Einsatz im Unternehmen bestimmt sind (s *WBiReTa/Egger*, 2006, 132). Ändert sich die Zweckbestimmung eines immateriellen Gegenstands vom Anlage- in das Umlaufvermögen, müssen die Aufwendungen (nach)aktiviert werden bzw ist im umgekehrten Fall eine sofortige aufwandswirksame Auflösung der aktivierten Aufwendungen geboten (s *Hirschler/Frabberger/Petritz*, § 197 Rz 34). Wird ein immaterieller Vermö-

gensgegenstand sowohl als Anlage- als auch Umlaufvermögen genutzt – denkbar ist dies bspw bei selbst erstellter Software (s hierzu Rz 17) –, knüpft die Aktivierung und damit der Ausweis im Umlaufvermögen an eine unbedeutende Eigennutzung (s WBiReTa/Egger, 2006, 136 f). Die nachfolgenden Bestandsveränderungen sind nach dem Verhältnis der verkauften Programme zu einem vorsichtig geschätzten Gesamtabsatz zu bemessen (s Bertl/Fraberger, RWZ 98, 240; Egger/Samer/Bertl, Bd 1, 185).

### C. Steuerrecht

- 5 Gem § 4 Abs 1 EStG darf für unkörperliche → *Wirtschaftsgüter* des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Ungeachtet der abweichenden gesetzlichen Formulierung werden § 4 Abs 1 EStG und § 197 Abs 2 UGB inhaltsgleich angewandt (s Rz 21).

## II. Inhalt des Bilanzpostens

### A. Vermögensgegenstand

- 7 Nur Vermögensgegenstände sind abstrakt bilanzierungsfähig. Infolge der mangelnden Körperlichkeit immaterieller Positionen kommt der Prüfung der für → *Vermögensgegenstände* relevanten Bestimmungsmerkmale (selbständigen Bewertbarkeit und Verwertbarkeit) besonderes Gewicht zu (s Hirschler/Lüdenbach/Christian, § 196 Abs 1 Rz 3; Straube/Nowotny, § 196 Rz 9). Die Bewertbarkeit der jeweiligen Position ist bei einem Einzelerwerb eindeutig gegeben. Kann der Wert nicht aus unmittelbar für die Anschaffung geleisteten Ausgaben abgeleitet werden – so bei alternativen Formen des entgeltlichen Erwerbs (s Rz 30 f) oder wenn ein Gesamtentgelt für mehrere Gegenstände geleistet wird –, sind Bewertungsspielräume möglich, die idR nicht dazu führen, dass der Bewertbarkeit der Boden entzogen wird. Die geforderte Verwertungsfähigkeit geht über eine bloße Veräußerbarkeit hinaus und umfasst auch die Vermietung sowie sonstige Nutzenüberlassungen (s Jabornegg/Geist, § 196 Rz 9). Für die Prüfung der Verwertbarkeit wird eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für maßgeblich gehalten (s BeBiKo/Schubert/Huber, § 247 Rz 390; Köhler, DStR 97, 297). Demnach ist nicht erforderlich, dass der einzelne Gegenstand isoliert verwertet werden kann. Seine abstrakte Verwertung, losgelöst von möglichen entgegenstehenden gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmungen, wird für ausreichend befunden, ebenso eine Verwertung, die nur gemeinsam mit dem Betrieb bzw gesamten Unternehmen erfolgen kann (s Hirschler/Fraberger/Petritz, § 197 Rz 17; Bertl/Fraberger, RWZ 98, 240; zur Homepage Grünberger, RdW 01, 440). Nicht isoliert verwertbare Konzessionen (zur Zurücklegung zugunsten eines Dritten s WBiReTa/Bertl, 2006, 108) bzw gewerbliche Schutzrechte oder schuldrechtliche Verträge, deren Übertragung der Zustimmung des Vertragspartners bedarf (s Bertl/Hirschler, RWZ 97, 167 für den Auftragsbestand), erfüllen demzufolge die Voraussetzungen von Vermögensgegenständen (s Straube/Nowotny, § 197 Rz 13; Zib/Dellinger/Rohatschek/Leitner-Hanetseder, § 197 Rz 14; BeBiKo/Schubert/Huber, § 247 Rz 390).
- 8 **Abgrenzung vom Firmenwert.** Die Definition von Vermögensgegenständen fehlt bei Werten, wie bspw Werbeaktivitäten, einem hoch motivierten und/oder qualifizierten Mitarbeiterstab (s Küting/Weber/Baetge et al, § 248 Rz 42), absolvierten Aus- und Weiterbildungsaktivitäten, Standortvorteilen (s MüKoBiRe/Hennrichs, § 246 Rz 65), Zertifi-

zierungen, Energieversorgungs- oder Wegebeiträgen (s Hirschler/Fraberger/Petritz, § 197 Rz 19, 40; diese werden nicht für den Erhalt eines Rechts geleistet). Gleich dem guten Ruf des Unternehmens fließen diese Faktoren in den originären Firmenwert ein (s hierzu AP A.I.2. Rz 17).

**Immateriell.** § 224 Abs 2 A I Z 1 UGB zielt auf den Ausweis immaterieller Vermögensgegenstände ab, für welche der Gesetzgeber keine Legaldefinition bereithält (s Zib/Dellinger/Sopp/Grünberger, § 224 Rz 23). Diese sind durch ihre unkörperliche Erscheinungsform und fehlende Greifbarkeit charakterisiert (s Küting/Weber/Baetge et al, § 248 Rz 20). Vergleichend dazu erweist sich das (unkörperliche) Finanzvermögen bereits im Zugangszeitpunkt als konkretisierbar und sicher (s Kofler et al/Hofians, § 197 Rz 30). Auch immaterielle Vermögensgegenstände verkörpern durch eine rechtliche Möglichkeit oder sonstige Vorteilsgewährung einen konkreten Wert für das Unternehmen. Sie werden häufig in Kombination mit einem körperlichen Trägerelement in Erscheinung treten (s Bertl/Fraberger, RWZ 98, 240) bzw erst hierdurch ihre Verkehrsfähigkeit erlangen.

**Materielle und immaterielle Komponenten.** Indem ein Vermögensgegenstand nur entweder von immaterieller oder materieller Natur sein kann, bedarf es einer Abgrenzung. Nach hM wird hierfür auf das Werteverhältnis der immateriellen gegenüber den materiellen Komponenten abgestellt; die Typisierung erfolgt nach der Überwiegenheit (s WBiReTa/Bertl, 2006, 109; BeBiKo/Schubert/Huber, § 247 Rz 384). D.h. nur dann, wenn die immaterielle Komponente wertmäßig überwiegt, liegt insgesamt ein immaterieller Gegenstand vor. Demnach sind Ton- und Filmträger, die Niederschrift von individuellen Gutachten oder Konzepten, Beschreibungen von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen, Modelle, Pläne oder gefertigte Prototypen unter die immateriellen Vermögensgegenstände zu subsumieren (s Zib/Dellinger/Rohatschek/Leitner-Haneteder, § 197 Rz 17; MüKoBiRe/Hennrichs, § 246 Rz 61). Sind hingegen die immateriellen Bestandteile wertmäßig von untergeordneter Bedeutung, liegt insgesamt ein materieller Gegenstand vor. Dies zeigt sich bspw bei einem Steuerungselement für den Betrieb einer Anlage oder einem Gebäude, für welches Nebenkosten in Gestalt von Baubewilligungen und Planungskosten angefallen sind. Auch die aus einer Vervielfältigung bzw Massenproduktion immaterieller Werte resultierenden Erzeugnisse wie bspw CD, Bücher, Filme stellen materielle Positionen dar, da die immaterielle Leistung in den Hintergrund getreten ist (s MüKoBiRe/Hennrichs, § 246 Rz 61).

## **B. Ausgewählte Bilanzpositionen**

Der Gesetzgeber führt in seiner beispielhaften Auflistung in § 224 Abs 2 A I Z 1 UGB 11 neben Konzessionen und gewerblichen Schutzrechten auch ähnliche Rechte und Vorteile bzw davon abgeleitete Lizenzen an. Diese müssen im Falle ihrer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen aktiviert werden, wenn sie auf einem entgeltlichen Erwerbsvorgang basieren. Hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung der genannten Bilanzpositionen zeigen sich nachfolgende charakteristische Merkmale.

### **1. Konzessionen**

Konzessionen stellen behördliche Bewilligungen zur Ausübung eines Gewerbes bzw 12 einer Tätigkeit wie bspw Verkehrs-, Personenbeförderungs-, Apotheken-, Taxikonzessi-

onen oder Gewerbeberechtigungen dar (s *Hofians*, 77 f). Daneben werden auch Genehmigungen zur Nutzung öffentlicher Güter, wie Wege, Gewässer oder Fischereirechte, unter dem Konzessionsbegriff eingeordnet (s *Rohatschek*, 25). Die Aktivierung einer Konzession setzt voraus, dass diese entgeltlich von einem Dritten erworben wird. Das Kriterium der Verwertbarkeit zeigt sich bei Konzessionen ggf darin, dass diese zugunsten des Erwerbers vom Veräußerer zurückgelegt werden können (s *Hirschler/Frabberger/Petritz*, § 197 Rz 23). Die Verleihung durch eine Behörde indiziert demgegenüber einen Herstellungsvorgang mit der Konsequenz, dass die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie bspw Gutachterkosten, Gebühren oder Beratungshonorare ergebnismindernd erfasst werden müssen (s *Kofler et al/Hofians*, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 14).

## 2. Gewerbliche Schutzrechte

- 13 Gewerbliche Schutzrechte sind dadurch charakterisiert, dass sie dem Inhaber einen Absolutheitsanspruch auf gesetzlicher Grundlage gewähren (eindeutig BFH 19.10.2006, III R 6/05). Als bekannte Beispiele gelten Patente, Geschmacks- und Gebrauchsmuster oder Marken (s *Zib/Dellinger/Sopp/Grünberger*, § 224 Rz 27). Mangels Übertragbarkeit sind Urheberrechte nicht bilanzierungsfähig (s *Kofler et al/Hofians*, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 19; aA *BeBiKo/Schubert/Huber*, § 247 Rz 383). Abweichendes gilt jedoch für die hiervon abgeleiteten Verwertungsrechte (s *Zib/Dellinger/Sopp/Grünberger*, § 224 Rz 27; vereinzelt werden diese unter ähnliche Rechte subsumiert, so von *MüKoHGB/Reiner/Haußer*, § 266 Rz 27). Ist dem Entstehen eines gewerblichen Schutzrechts ein unternehmensexternen Herstellungsprozess vorgelagert, greift das Aktivierungsverbot nach § 197 Abs 2 UGB auch für die unmittelbaren „Schutzkosten“. Kosten für die Zuerkennung eines Patents wie bspw Bewertungsgutachten, Anwaltskosten etc stellen einen laufenden Aufwand dar (so auch *ADS*, § 248 Rz 18).

## 3. Ähnliche Rechte

- 14 Ähnliche Rechte weisen nicht den für gewerbliche Schutzrechte charakteristischen Absolutheitsanspruch auf, sind diesen jedoch inhaltlich vergleichbar, was durch eine gewerbliche Vergleichbarkeit, eine faktische oder rechtliche Ausschließlichkeitsstellung im Wettbewerb oder die Eignung des Gegenstands zur häufigen oder unbegrenzten Reproduktion zum Ausdruck kommen kann (s *MüKoHGB/Reiner/Haußer*, § 266 Rz 27). Beispiele hierfür stellen Bezugsrechte, Belieferungsrechte, Software, Wettbewerbsverbote oder -abreden, Nutzungsrechte, Übertragungsrechte, Syndikatsrechte, durch langfristige Verträge abgesicherte Geschäftsbeziehungen, Domain-Namen und dgl dar (s *Zib/Dellinger/Sopp/Grünberger*, § 224 Rz 28; *Bertl/Mandl/Wagenhofer*, § 197 Pkt 2.1.; *BeBiKo/Schubert/Huber*, § 247 Rz 383). Die Aktivierung eines Wettbewerbsverbots setzt eine hinreichende Konkretisierung des Umfangs und der zeitlichen Dauer des Verbots voraus (s *Kofler et al/Hofians*, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 24). Bloße Vermittlungsleistungen, die für den Abschluss eines Mietverhältnisses oder zur Begründung eines Belieferungsrechts geleistet werden, dürfen mangels einer Entgeltfunktion für einen Erwerb von einem Dritten nicht aktiviert werden (s *Hirschler/Frabberger/Petritz*, § 197 Rz 40; *BeBiKo/Schubert/Huber*, § 247 Rz 393). Die diffizile Abgrenzungsproblematik zwischen einem Erwerb oder dem bloßen Vorliegen eines schwebenden Geschäfts kann ggf zur Ablehnung einer Aktivierung von Belieferungsrechten führen (s *Kofler et al/Hofians*,

§ 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 23). In diesem Sinne setzt die Aktivierung eines Nutzungsrechts voraus, dass ein Entgelt für die Übertragung des Rechts geleistet wird (zur Unterscheidung in dingliche und obligatorische Rechte Jaborlegg/Geist, § 197 Rz 12; Vorauszahlungen für die künftige Nutzung sind nach Kütting/Weber/Baetge et al, § 248 Rz 42 stets als aktive Rechnungsabgrenzung zu erfassen). Grundstücksgleiche Rechte (zB Baurechte) werden, da sie bereits im Zugangszeitpunkt als konkretisierbar und sicher gelten, unter der Z 1 der Sachanlagen erfasst (s Kofler et al/Hofians, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 5; Kütting/Weber/Dusemond et al, § 266 Rz 14).

#### **4. Ähnliche Vorteile**

Ähnliche Vorteile sind wirtschaftliche Werte, die nicht durch ein absolutes Recht oder bestehendes Rechtsverhältnis abgesichert sind (s Kofler et al/Hofians, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 9). Dazu zählen bspw ungeschützte Erfindungen, Know-how, Rezepte, Archive, Film- und Tonaufzeichnungen, Konzeptionen (s Zib/Dellinger/Sopp/Grünberger, § 224 Rz 29; BeBiKo/Schubert/Huber, § 247 Rz 383). Durch die fehlende rechtliche Absicherung ist die Abgrenzung derartiger Vorteile vom Firmenwert von besonderer Bedeutung, wobei die Differenzierungsproblematik durch das Aktivierungskriterium des entgeltlichen Erwerbs entschärft ist. Unter der Voraussetzung ihrer Be- und Verwertbarkeit müssen derartige Positionen als immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden (s MüKoBiRe/Hennrichs, § 246 Rz 64). Ihre Verwertbarkeit setzt voraus, dass diese zumindest mittelbar durch Schadenersatz- oder Unterlassungsansprüche verteidigt werden können (s Straube/Nowotny, § 197 Rz 14).

#### **5. Lizenzen**

Lizenzen verkörpern ein Benutzungsrecht, dessen vertragliche Ausgestaltung für eine mögliche Typisierung als Vermögensgegenstand zu prüfen ist. Zeitkongruent geleistete Lizenzentgelte begründen ein nicht aktivierungsfähiges, schwebendes Geschäft und sind als laufender Aufwand zu erfassen (s Zib/Dellinger/Sopp/Grünberger, § 224 Rz 30; MüKoBiRe/Hennrichs, § 248 Rz 57). Analog sind laufende umsatz- oder quotenabhängige Lizenzgebühren zu behandeln (s Hirschler/Hirschler et al, § 224 Rz 9). Geleistete Vorauszahlungen für die Folgeperiode sind unter dem Titel eines RAP aktivierungspflichtig. Demgegenüber sind geleistete Zahlungen für den Erwerb einer Lizenz aktivierungspflichtig, wobei es keinen Unterschied macht, ob es sich hierbei um eine einfache oder ausschließliche Lizenz handelt (s Kofler et al/Hofians, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 29; einfache Lizenzen stellen auf die Einräumung eines Nutzungsrechts ab, wobei der Veräußerer weitere Lizenzen vergeben kann; eine ausschließliche Lizenz gewährt dem Erwerber das alleinige Nutzungsrecht; für eine Aktivierung nur von ausschließlichen Lizenzen MüKoHGB/Ballwieser, § 248 Rz 41). Eine Beeinflussung der Be- und (abstrakten) Verwertbarkeit von Lizenzen nach Maßgabe dieser Differenzierung ist uE nicht ersichtlich.

#### **6. Software**

Die Software stellt sowohl in Gestalt einer Anwender- als auch Systemsoftware grds einen immateriellen Vermögensgegenstand dar. Dies gilt auch für sog Standardprogramme, die als Massenprodukt gehandelt werden (s Kofler et al/Hofians, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 27; Straube/Nowotny, § 197 Rz 20; Zib/Dellinger/Rohatschek/Leitner-Hanetseder, § 197

Rz 18). Wenn eine erworbene Software vor dem Hintergrund unternehmensspezifischer Anforderungen adaptiert wird, ist zu prüfen, ob hierdurch ein neuer Gegenstand entsteht bzw die erworbene Software durch die Anpassungsmaßnahmen erweitert oder wesentlich verbessert wurde, sodass insgesamt von einer Herstellung ausgegangen wird und die angefallenen Aufwendungen sodann unmittelbar erfolgswirksam erfasst werden (zur ERP[Enterprise Resource Planning]-Software MüKoBiRe/Hennrichs, § 248 Rz 50; zur dadurch hervorgerufenen Wesensänderung Bertl/Hirschler, RWZ 03, 293). Andernfalls stellen die Anpassungsmaßnahmen aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten dar. Erfolgt der Erwerb von Systemsoftware gemeinsam mit einer Hardware ohne Anhaltspunkte einer gesonderten Entgeltaufteilung (sog Bundling), soll insgesamt ein materieller Gegenstand vorliegen (s BeBiKo/Schubert/Huber, § 247 Rz 385; Küting/Weber/Baetge et al, § 248 Rz 22; Hirschler/Fraberger/Petritz, § 197 Rz 29). Gleiches gilt für Firmware, eine mit der Hardware fest verbundene Software, die einen unselbständigen Bestandteil der Hardware darstellt (s Kofler et al/Hofians, § 224 Abs 2 A I Z 1 Rz 27; BeBiKo/Schubert/Huber, § 247 Rz 385; MüKoBiRe/Hennrichs, § 246 Rz 63).

## **7. Auftragsbestand**

- 18** Die Vermögensgegenstandseigenschaft des Auftragsbestands wird differenziert beurteilt. Vor dem Hintergrund einer verbotenen Erfolgsrealisierung aus schwebenden Geschäften ist (auch ohne das Aktivierungsverbot nach § 197 Abs 2 UGB) klar ableitbar, dass der originär geschaffene Auftragsbestand nicht aktiviert werden darf. Beschränkt sich das schwebende Geschäft und das damit einhergehende Aktivierungsverbot auf den nunmehrigen Veräußerer und realisiert sich dieses durch den entgeltlichen Erwerb, muss der Erwerber eines konkreten Auftragsbestands diesen auch aktivieren (zutreffend Köhler, DStR 97, 297; Bertl/Hirschler, RWZ 97, 167; Hirschler/Fraberger/Petritz, § 197 Rz 19; für einen Ausweis gemeinsam mit bereits angefallenen Herstellungsaufwendungen im Umlaufvermögen unter der Post der unfertigen Erzeugnisse Siegel, DB 97, 941; ablehnend Straube/Nowotny, § 197 Rz 28).

## **8. Kundenstamm**

- 19** Die Beurteilung der Vermögensgegenstandseigenschaft von Kundenbeziehungen ist mangels einer rechtlichen Absicherung ungleich schwieriger als bei einem bereits vorliegenden Auftragsbestand. Bei einem Einzelerwerb wird die zu prüfende Eigenschaft eines Vermögensgegenstands regelmäßig positiv ausfallen. Damit ist eine Aktivierung zwingend erforderlich (s Fritz-Schmied, SWK 08, 555; ablehnend zum Kundenstamm Hirschler/Fraberger/Petritz, § 197 Rz 19). Werden Kundenbeziehungen iRd Kaufs eines gesamten Unternehmens erworben, kann die Abgrenzungs- und Bewertungsnotwendigkeit erhebliche praktische Schwierigkeiten nach sich ziehen (dazu Lüdenbach/Prušaczyk, KoR 04, 204), die ggf dazu führen, dass derartige Vorteile in den Firmenwert einfließen (so nach Küting/Weber/Baetge et al, § 248 Rz 42; s AP A.I.2. Rz 17).

## **C. Steuerrecht**

### **1. Unkörperliches versus immaterielles Wirtschaftsgut**

- 21** Der Begriff „unkörperlich“ geht über „immateriell“ hinaus und umfasst auch Finanzanlagen (s Jakom/Marschner, § 4 Rz 96; EStR 624). Im steuerlichen Bereich sind daher

nach dem Wortlaut auch Finanzanlagen (Beteiligungen an Körperschaften, echte stille Beteiligungen und Wertpapiere, s EStR 628) vom Aktivierungsverbot umfasst, wenn diese nicht entgeltlich erworben werden. Nach hA ist der Begriff „unkörperlich“ allerdings in teleologischer Interpretation iSv „immateriell“ zu verstehen (s DKMZ/Zorn/Varro, § 4 Rz 91 mit Hinweis auf *Ruppe*, GesRZ 88, 187). Dafür sprechen auch die ErlRV zum EStG 1988, wonach sich das unternehmensrechtliche und steuerliche Aktivierungsverbot entsprechen sollen (s 621 BlgNR XVII. GP, Erl zu § 4 Abs 1).

## **2. Wirtschaftsgut versus Vermögensgegenstand**

Die Begriffe → *Wirtschaftsgut* und → *Vermögensgegenstand* stimmen inhaltlich überein **22** (s BFH 7.8.00, GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632).

## **3. Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter**

Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter gibt es begrifflich nur im Steuerrecht. Sie sind als **23** unkörperliche Wirtschaftsgüter eigenständig bewertbar und vom Firmenwert (s AP A.I.2. Rz 27) abzugrenzen (gegen eine Herauslösung aus dem Firmenwert *Ruppe*, GesRZ 88, 186). Dazu zählen bestimmte Konzessionen, wie zB die Apothekenkonzession (s VwGH 27.2.08, 2004/13/0148 mwH; 26.4.06, 2002/14/0008; *Blazina*, SWK 00, S 523; *Wundsam*, SWK 00, S 448; *Lechner/Schuch*, SWK 00, S 379), Markenrechte uÄ. Nach EStR 2292 und EStR 2292a zählen dazu weiters Rezepturen und Rauchfangkehrerkonzessionen (s dazu näher Jakom/Kanduth-Kristen, § 8 Rz 52).

Das Recht, den Kundenstamm eines anderen Handelsvertreters zu nutzen (Vertreterrecht; Ablösung des dem Vorgänger-Vertreter zustehenden Ausgleichsanspruchs durch Vereinbarung mit dem Geschäftsherrn) ist ein immaterielles Wirtschaftsgut, das nach Ansicht des BFH (12.7.07, X R 5/05) nicht unter die gesetzlichen Regelungen über den Ansatz des Geschäftswerts oder Firmenwerts fällt.

Die Abgrenzung zwischen Firmenwert und firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern hat einzelfallbezogen zu erfolgen; bei Vorliegen eines einheitlichen Wirtschaftsgutes ist die AfA einheitlich gem § 8 Abs 3 EStG vorzunehmen (s DKMZ/Doralt § 8 Rz 48/1).

## **III. Aktivierung dem Grunde nach (Zugang)**

### **A. Entgeltlicher Erwerbsakt**

Die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands setzt voraus, dass der „nämliche“ Gegenstand von einem Dritten entgeltlich erworben wird. Dies bedingt, dass das Entgelt unmittelbar für den erworbenen Gegenstand geleistet wird (s *Hofians*, 153 f). Insb bei Nutzungsrechten kommt der Abgrenzung von für den Erwerb bzw die laufende Nutzung geleisteten Zahlungen besonderes Gewicht zu, was eine detaillierte Prüfung der vertraglichen Ausgestaltung erfordert. Als Indiz für die Anschaffung eines Rechts gilt bspw, dass Zahlungen neben einem angemessenen laufenden Mietzins zu entrichten sind (s VwGH 12.1.93, 88/14/0077-79). Einer Anschaffung steht nicht entgegen, dass der immaterielle Vermögensgegenstand erst durch den Erwerbsakt entsteht wie bspw im Zuge der Einräumung eines Rechts (s ADS, § 248 Rz 15). Dabei ist jedoch bedeutsam, dass der Gegenstand durch den Veräußerer geschaffen wird, der ihn anschließend an den Erwer-

ber überträgt (s MüKoBiRe/*Hennrichs*, § 248 Rz 46). Wird ein immaterieller Gegenstand durch eine Schenkung oder Erbschaft erworben, liegt kein entgeltlicher Erwerb vor.

- 28 Diensterfindungen.** Die Typisierung von Dienstnehmererfindungen erfordert eine Be- trachtung des Einzelfalls. Dabei wird die Entstehung eines immateriellen Vermögensge- genstands iRd Ausübung der gewöhnlichen Tätigkeit des Dienstnehmers einen Herstel- lungsvorgang indizieren (s Straube/*Nowotny*, § 197 Rz 18). Wird hingegen von einem Unter- nehmen für eine freie Diensterfindung ein Entgelt geleistet, stellt dieser Vorgang eine Anschaffung dar (so Zib/Dellinger/*Rohatschek/Leitner-Hanetseder*, § 197 Rz 25; BeBiKo/*Schubert/Huber*, § 247 Rz 391; generell ablehnend MüKoBiRe/*Hennrichs*, § 248 Rz 45).

### B. Tausch

- 30** Ein entgeltlicher Erwerb liegt auch iRd Erwerbs auf dem Tauschweg vor. Dies gilt auch dann, wenn als Gegenleistung ein mit einem Aktivierungsverbot belegtes selbst erstelltes Immateriagut hingegeben wird (s ADS, § 248 Rz 16; Hirschler/*Fraberger/Petritz*, § 197 Rz 44; kritisch Bertl/Mandl/*Wagenhofer*, § 197 Pkt 2.3.; ablehnend Straube/*Nowotny*, § 197 Rz 16; WBiReTa/*Bertl*, 2006, 117).

**Anmerkung.** Indem der Tausch einen entgeltlichen Erwerbsvorgang darstellt, müssen die auf diesem Weg erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände in Folge des Vollständigkeits- grundsatzes (§ 196 Abs 1 UGB) jedenfalls aktiviert werden. Besondere Vorsicht soll dabei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde gelegt werden (dazu s im Anschluss Rz 47).

### C. Einlage

- 32** Werden immaterielle Vermögensgegenstände in ein Unternehmen eingelegt, liegt ein entgeltlicher Vorgang und somit eine Aktivierungspflicht vor. Stehen der Einlage eines immateriellen Vermögensgegenstands Gesellschaftsrechte gegenüber, wird seitens des Gesellschafters ein Tauschvorgang und auf Gesellschaftsebene ein entgeltlicher Erwerb realisiert (für Kapitalgesellschaften s *Bertl/Fraberger*, RWZ 98, 240; *Egger/Samer/Bertl*, Bd 1, 183). Indem auf unternehmensrechtlicher Ebene (gegensätzlich zum Ertragsteuer- recht, dazu s Rz 39) bei Personengesellschaften die analogen Prinzipien gelten, stellt auch die Einlage in eine Personengesellschaft einen entgeltlichen Erwerb dar, welcher das Aktivierungsverbot nach § 197 Abs 2 UGB außer Kraft setzt (s *Jabornegg/Geist*, § 202 Rz 1). Eine Aktivierung ist uE auch dann vorzunehmen, wenn eine Gegenleistung in Gestalt von Gesellschaftsrechten, so im Zuge der Einlage in ein Einzelunternehmen, fehlt (für eine „grundsätzliche“ Aktivierung s auch *Torggler/Konezny*, § 202 Rz 10; aA *Jabornegg/Geist*, § 197 Rz 17). Der Einlagenbewertung kommt somit eine Vorrangstel- lung gegenüber dem Aktivierungsverbot iSd § 197 Abs 2 UGB zu. Analoges gilt für den Fall einer mittelbaren Schenkung, dh der Schenkung eines Geldbetrags mit der Auflage, vom Schenker einen immateriellen Gegenstand zu erwerben, sowie einer gemischten Schenkung, die diesfalls in eine Einlage des Gegenstands und Entnahme eines Geldbe- trags aufzusplitten ist (s *Hirschler/Fraberger/Petritz*, § 197 Rz 45).

### D. Aktivierungsverbot

- 34** Indem selbst hergestellte immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens mit einem → *Aktivierungsverbot* belegt sind (§ 197 Abs 2 UGB), kann eine in Einzelfällen durchaus

diffizile Prüfung hinsichtlich der erlangten Eigenschaft eines Vermögensgegenstands entfallen. Im Falle einer Selbsterstellung zeigen sich bei der geforderten Bewertbarkeit wie auch Verwertbarkeit Beurteilungsspielräume. Bspw ist nicht eindeutig feststellbar, ob getätigte Werbeaufwendungen der Herstellung einer Marke oder dem (nicht aktivierungsfähigen originären) Firmenwert zuzurechnen sind (so auch die Begründung im Gesetzesentwurf zum Aktivierungsverbot von selbst geschaffenen Marken durch das BilMoG, Drs 16/10067, 50). Daneben ist auch die Frage der Verwertbarkeit bei Positionen mit einem hohen Individualisierungsgrad nicht immer eindeutig beantwortbar, wie bspw bei unternehmensintern hergestellten Rezepturen, Know-how oder Produktionsverfahren (s Zib/Dellinger/Rohatschek/Leitner-Hanetseder, § 197 Rz 22). Für genannte Werte greift ein explizites Aktivierungsverbot, selbst wenn ihre Eigenschaft als Vermögensgegenstand eindeutig bestätigt werden kann.

**Verzerrung der Vermögens- und Ertragslage.** Das Aktivierungsverbot gem § 197 Abs 2 UGB führt jedoch zu einer verzerrten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage und stellt einen Verstoß gegen eine periodenrichtige Erfolgsermittlung dar (s Kofler et al/Hofians, § 197 Rz 25). Die Intensität der hierdurch hervorgerufenen Beeinträchtigung variiert in Abhängigkeit der Existenz selbst erstellter immaterieller Anlagegegenstände in einem Unternehmen. Durch die aktuelle Richtlinie 2013/34/EU wird die Möglichkeit einer wahlweisen Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Gegenständen iHd Entwicklungsaufwendungen eröffnet, von welcher in der Vergangenheit auch Deutschland Gebrauch gemacht hat. Infolge der fehlenden Körperlichkeit zeigen sich jedoch Schwierigkeiten im Zuge der Festlegung des Aktivierungszeitpunkts, der nach einer Ansicht mit der Absehbarkeit des Entstehens eines künftigen Vermögensgegenstands (so von MüKoHGB/Ballwieser, § 248 Rz 15f; Laubach et al, DB 09, 19) und nach anderer Ansicht mit der Verwertbarkeit des bestehenden Projektstatus (so von Küting/Weber/Baetge et al, § 248 Rz 18; Schülke, DStR 10, 992) angenommen wird. Dies führt neben den allgemeinen Bedenken, die aus Gründen einer mangelnden Vergleichbarkeit gegen eine Verankerung von Wahlrechten vorgebracht werden (s BeBiKo/Schubert/Pastor, § 255 Rz 484), zu einer kritischen Haltung gegenüber einer Übernahme des Aktivierungswahlrechts in Österreich.

**Anmerkung.** Unter Ausblendung expliziter gesetzlicher Vorgaben (wie bspw nach derzeitiger Rechtslage für den Firmenwert oder die Rechnungsabgrenzungsposten) ist eine Aktivierung den Vermögensgegenständen vorbehalten. Diese werden sich auf abstrakter Ebene unabhängig von ihrer Zugangsqualifikation als Anschaffung oder Herstellung definieren. Bezugnehmend auf den Aktivierungszeitpunkt eines in Herstellung befindlichen Projektes ist davon auszugehen, dass zu diesem Zeitpunkt der vorliegende Projektstatus bereits einen Vermögensgegenstand repräsentieren und demzufolge verwertungsfähig sein muss. Evident ist, dass die Feststellung der Verwertungsfähigkeit mit zunehmendem Fortschritt des Projektstatus erleichtert wird bzw jedenfalls dann vorliegen wird, wenn die Finalisierung des Projektes bereits absehbar ist.

**Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen** werden grds sofort erfolgswirksam erfasst. Einzig dann, wenn diese der Herstellung von materiellen Gegenständen dienen und periodenkongruent anfallen, können sie in die Herstellungskosten einfließen (im Detail dazu Hierzer/Königsmaier, RWZ 98, 193). Dem Aktivierungsverbot nach § 197 Abs 2 UGB kann somit ein innovationsfeindlicher Charakter zugesprochen werden, da