

I. Einleitung

1. Ausgangssituation

Das österreichische Einkommensteuergesetz 1988 (im Folgenden: EStG)¹ normiert in seinem § 4 Abs 1 vorletzter Satz:

„Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.“

Diese Bestimmung legt damit ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter in jenen Bilanzen fest, die zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns herangezogen werden.

Im österreichischen Unternehmensgesetzbuch (im Folgenden: UGB)² findet sich unter der Überschrift „Bilanzierungsverbote“ in § 197 Abs 2 folgende Bestimmung:

„Für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.“

In jener Bilanz, die der Erreichung unternehmensrechtlicher Zwecke (Gläubigerschutz, Information von Share- und Stakeholdern, Bestimmung des ausschüttungsfähigen Gewinns etc) dient, dürfen also nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände nicht aktiviert werden.

Auch in internationalen Rechnungslegungsstandards, Normen der Europäischen Union oder dem deutschen Rechnungslegungs- und Ertragsteuerrecht finden sich spezielle Regelungen für unkörperliche Wirtschaftsgüter bzw solche Wirtschaftsgüter, die hinlänglich als unkörperlich bezeichnet werden. Die Regelungen in den internationalen, supranationalen und deutschen Vorschriften weichen allerdings im Ergebnis (mehr oder weniger) von den österreichischen Vorschriften ab. Ein ähnlich umfangreiches und pauschales Aktivierungsverbot, wie es das EStG und das UGB vorsehen, besteht derzeit nur im deutschen Ertragsteuerrecht.

1 BGBl 400/1988 idF BGBl I 13/2014.

2 BGBl I 120/2005 idF BGBl I 50/2013.

2. Problemstellung

Zahlreiche Abhandlungen über die bilanzielle Behandlung unkörperlicher Wirtschaftsgüter bzw immaterieller Vermögensgegenstände beginnen mit einem Zitat von *Adolf Moxter*, der immaterielle Anlagewerte als „*ewige Sorgenkinder des Bilanzrechts*“ bezeichnete.³ *Moxter* erklärt seine Aussage damit, dass immaterielle Anlagewerte Objektivierungsprobleme aufwerfen, wie sie bei den „materiellen“ Gegenständen – jedenfalls in diesem Ausmaß – nicht vorkommen würden:

„(1) Im „immateriellen“ Bereich ist oft **unklar, ob überhaupt ein Zugang gegeben war, also wirklich ein „Vermögenswert“ (kein Nonvaleur) erworben wurde.**

(2) Soweit ein Zugang bejaht werden kann, ist häufig **offen, ob dieser Vermögenswert am Bilanzstichtag noch vorhanden oder inzwischen ein Abgang erfolgt ist.**“

Alle Vorgänge in einem Unternehmen, die Neues entstehen lassen, in denen Wissen, neue Erkenntnisse, Erfahrungen, Know-how etc verwertet werden, führen offenbar zu großen Problemen in der buchhalterischen und bilanziellen Behandlung. Dies insbesondere, weil die Ergebnisse solcher Tätigkeiten nur zu oft nicht klar fassbar, individualisierbar und bewertbar sind.

Hinzu kommt, dass – wie *Hofians*⁴ bereits 1991 feststellte – unkörperliche Wirtschaftsgüter, Know-how oder wie immer man solche Werte bezeichnen möchte, immer mehr an Bedeutung gewinnen. Dementsprechend beeinflusst die Frage ihres Ausweises in der Bilanz auch immer stärker die Aussagekraft von Bilanzen und Jahresabschlüssen.

Der österreichische Gesetzgeber hat sich mit den derzeit gültigen Bestimmungen in der Frage der bilanziellen Behandlung dieser „Sorgenkinder“ – zumindest auf den ersten Blick – klar festgelegt. Angesichts im Ergebnis abweichender Regelungen in den internationalen und deutschen Rechnungslegungssystemen stellt sich allerdings die Frage, ob die österreichischen Bestimmungen in dieser Form noch zeitgemäß sind. Die Beantwortung dieser Frage hängt nicht zuletzt auch davon ab, was aufgrund der derzeitigen Formulierung der Aktivierungsverbote im Ertrags- und Unternehmensrecht tatsächlich unter das Aktivierungsverbot fällt.

Wie weiter unten noch dargestellt werden wird,⁵ ist zu beachten, dass das Aktivierungsverbot im EStG eine (wenn auch zeitlich vorgelagerte) Reaktion auf die Einführung des Aktivierungsverbots in die unternehmensrechtli-

3 *Moxter*, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979, 1102.

4 *Hofians*, Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, ÖStZ 1991, 11.

5 Kapitel V, Abschnitt 2.2.1.

chen (damals noch handelsrechtlichen) Rechnungslegungsbestimmungen ist. Dennoch weicht das Aktivierungsverbot des EStG in seiner Terminologie von jenem des UGB ab. Im Übrigen interessant ist die Entwicklung in Deutschland, wo das ursprünglich im Handelsgesetzbuch verankerte Aktivierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgehoben wurde, während ein entsprechendes Aktivierungsverbot im deutschen Einkommensteuerrecht weiterhin besteht.

Angesichts der Bedeutung von Know-how, Immaterialgütern und Forschungs- und Entwicklungstätigkeit für die rechnungslegungs- und/oder steuerpflichtigen Unternehmen und angesichts der Entwicklung der internationalen Rechnungslegung auf diesem Gebiet soll in dieser Arbeit folgenden Fragen auf den Grund gegangen werden:

1. Worin liegt der Sinn und Zweck des einkommensteuerrechtlichen Aktivierungsverbots? Weicht dieser Zweck von den Gründen für eine Implementierung des Aktivierungsverbots im UGB ab? Gibt es also eigenständige steuerrechtliche Gründe für ein entsprechendes Aktivierungsverbot, die ein solches auch rechtfertigen würden, wenn wie in Deutschland das unternehmensrechtliche Aktivierungsverbot aufgehoben würde?
2. Welchen Inhalt weisen die im einkommensteuerrechtlichen Aktivierungsverbot verwendeten Begriffe auf? Inwieweit weichen diese von der unternehmensrechtlichen Terminologie ab? Kurz: Welche Sachverhalte werden vom steuerrechtlichen Aktivierungsverbot umfasst?
3. Inwieweit ist die derzeitige Formulierung des Aktivierungsverbots in § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG geeignet, die dem Aktivierungsverbot zugrunde liegenden steuerrechtlichen Zielsetzungen zu verwirklichen?
4. Wie werden Know-how, immaterielle Werte, Forschung und Entwicklung und ähnliche Werte in nichtösterreichischen Bilanzierungsbestimmungen behandelt? Inwieweit können internationale oder deutsche Bestimmungen als Vorbilder für eine Aktualisierung bzw Weiterentwicklung des steuerlichen Aktivierungsverbots de lege ferenda herangezogen werden?

3. Gang der Untersuchung

Zu Beginn der Untersuchung werden grundlegende Begriffe des Bilanzsteuerrechts erörtert und das Zusammenspiel zwischen dem Bilanzsteuerrecht und den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen dargestellt. Vor diesem Hintergrund wird auf die Entwicklung der Ansatzvorschriften für immaterielle bzw unkörperliche Werte im Unternehmens- und Steuerrecht eingegangen.

Sodann wird versucht, Zweck und Inhalt des steuerrechtlichen Aktivierungsverbots herauszuarbeiten. Dazu wird folgende Vorgehensweise gewählt:

In Kapitel IV wird die Frage aufgeworfen, ob das steuerrechtliche Aktivierungsverbot mit den verfassungsrechtlich vorgegebenen Prinzipien der Ertragsbesteuerung (insbesondere dem Gleichheitssatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip) vereinbar ist. Aus der Beantwortung soll sich ergeben, wie sich das derzeitige Aktivierungsverbot zu den grundlegenden Prinzipien des Bilanzsteuerrechts verhält und ob mögliche Durchbrechungen dieser Prinzipien durch das Aktivierungsverbot sachlich gerechtfertigt sind. Daraus soll sich am Ende ergeben, ob ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne einer verfassungsrechtlich unbedenklichen und prinzipienorientierten Ertragsbesteuerung gerechtfertigt ist und steuerrechtliche Gründe für ein solches Aktivierungsverbot bestehen oder sich der Zweck des steuerrechtlichen Aktivierungsverbots tatsächlich in einer reinen Angleichung an das Unternehmensrecht erschöpft.

In Kapitel V soll untersucht werden, ob das Aktivierungsverbot auch den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer hinreichend bestimmten und klaren Norm entspricht. Diesbezüglich ist darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige aus der Formulierung die Rechtsfolgen seiner Handlungen auf die Erstellung seiner Steuerbilanz ablesen kann. Dazu ist zu prüfen, ob die Begriffe „Wirtschaftsgut“, „unkörperlich“, „(nicht) entgeltlich“ und „Anlagevermögen“ – zumindest unter Zuhilfenahme der anerkannten Auslegungsmethoden – es zulassen, dass der Steuerpflichtige feststellen kann, ob ein Sachverhalt unter das Aktivierungsverbot fällt oder nicht.

In Kapitel VI soll dargelegt werden, wie die „Sorgenkinder der Bilanz“ in den internationalen Rechnungslegungsstandards, den entsprechenden Normen der Europäischen Union und in Deutschland behandelt werden und welche Terminologie für die Umschreibung der wesentlichen Sachverhalte außerhalb Österreichs verwendet wird.

Schließlich soll auf Grundlage der vorangegangenen Untersuchungen festgestellt werden, ob die Bestimmung des § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG in ihrer Ausformung als Aktivierungsverbot und in der derzeit vorliegenden Terminologie angemessen ist und die der Regelung zugeordneten Zwecke ausreichend erfüllt oder ob de lege ferenda eine Anpassung der Bestimmung erfolgen sollte.

II. Erläuterung grundlegender Begriffe

1. Aktivierungsfähigkeit

1.1. Aktivierungsfähigkeit vs Abzugsfähigkeit

Das EStG regelt in seinem § 2 Abs 3, welche Einkünfte der Einkommensteuer – bzw wegen § 7 Abs 2 Körperschaftsteuergesetz (im Folgenden: KStG)⁶ der Körperschaftsteuer – unterliegen. Es handelt sich dabei um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, nicht selbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung- und Verpachtung sowie um sonstige, in § 29 EStG näher bezeichnete Einkünfte. Was unter diesen Einkünften zu verstehen ist bzw wie diese Einkünfte zu ermitteln sind, wird im EStG bzw im KStG näher definiert. Dabei werden die genannten Einkunftsarten zum Teil als Gewinneinkünfte, zum Teil als Überschusseinkünfte bezeichnet. Man spricht vom sogenannten **Dualismus der Einkunftsarten**.⁷

Die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinnes (**Gewinneinkünfte** sind gemäß § 2 Abs 4 Z 1 EStG grundsätzlich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb und damit die betrieblichen Einkunftsarten) basiert auf der sogenannten „**Reinvermögenszugangstheorie**“. Danach ist der Gewinn die Vermögensvermehrung beim Steuerpflichtigen während einer bestimmten Periode.⁸ In § 4 Abs 1 EStG ist daher normiert:

„Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.“

Der Gewinn der oben genannten „Gewinneinkünfte“ wird also durch den Vergleich der Bilanzen am Beginn und Ende eines Wirtschaftsjahres er-

6 BGBl 401/1988 idF BGBl I 13/2014.

7 Vgl Birk, Steuerrecht¹⁴ (2012) Rz 609.

8 Vgl Birk, Steuerrecht¹⁴ Rz 610.

mittelt, wobei im Sinne einer doppelten Buchführung das Ergebnis dieses Betriebsvermögensvergleichs auch mittels Gewinn- und Verlustrechnung zu überprüfen ist.

Die anderen Einkunftsarten stellen sogenannte „Überschusseinkünfte“ dar. Hier beruht die Ermittlung des steuerbaren Einkommens auf den Überlegungen zur „**Quellentheorie**“. Die Wertänderung des Vermögens bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte grundsätzlich unberücksichtigt. Steuerbar sind nur jene Einnahmen, die aus einer ständigen Einnahmequelle zugehen.⁹ Für selbstständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 EStG definiert § 2 Abs 4 Z 2 EStG die Einkünfte als

„*Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, ...*“

Bei diesen Einkünften ist also ein Vermögensvergleich und daher auch die Erstellung einer Bilanz nicht notwendig. Aber auch bei den eigentlichen Gewinneinkunftsarten sieht § 4 Abs 3 EStG die Möglichkeit vor, auf einen Betriebsvermögensvergleich zu verzichten und lediglich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung durchzuführen. Dies nämlich dann, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und auch freiwillig keine Bücher geführt werden. In diesen Fällen ist der **Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben** als Gewinn anzusetzen. Dies führt zu einer gewissen Vermischung der dahinter stehenden Theorien, da diese Einnahmen-Ausgaben-Rechner zwar keinen Betriebsvermögensvergleich durchführen, Wertänderungen im Betriebsvermögen aber zum Teil dennoch berücksichtigt werden und über Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens ein Anlageverzeichnis zu führen ist.

Für die gegenständliche Arbeit ist natürlich die bilanzielle Gewinnermittlung von Interesse. Beim Betriebsvermögensvergleich stellt sich bei den Vorgängen im Betrieb immer die Frage, wie sich diese auf den Vermögensstand des Betriebes auswirken. Wird eine Ausgabe getätigt, so kann nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass sich das Betriebsvermögen dadurch verringert und der steuerliche Gewinn damit sinkt.

Zum einen ist darauf abzustellen, ob die Ausgabe dem Betrieb überhaupt zuzuordnen ist. Betriebsausgaben sind alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Das bedeutet, dass diese Ausgaben in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen müssen. Für die Berechtigung, Ausgaben von der Steuerbemessungsgrundlage abzusetzen, ist es

⁹ Vgl *Birk*, Steuerrecht¹⁴ Rz 611. Einige Besteuerungsregelungen widersprechen der Quellentheorie, etwa weil bei den außerbetrieblichen Einkünften die Veräußerung der Erwerbsquelle, auch einer Besteuerung unterworfen ist. So zum Beispiel bei Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG) oder der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31 EStG); vgl dazu *Beiser*, Steuern¹⁰ (2012) Rz 52.

grundsätzlich unbedeutend, ob die Betriebsausgaben auch wirtschaftlich notwendig und zweckmäßig sind, sofern sie nur tatsächlich getätigt und durch den Betrieb veranlasst wurden.¹⁰

Nicht jede betrieblich veranlasste Ausgabe führt aber dazu, dass am Ende der Gewinnermittlungsperiode eine Vermögensverringerung im Betrieb eingetreten ist. Oft erhält der Betrieb im Gegenzug ein – über die Beobachtungsperiode hinaus – werthaltiges Wirtschaftsgut, das dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Nur Ausgaben, denen kein solcher Gegenwert gegenübersteht, mindern den steuerlichen Gewinn gleich in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie anfallen. Solche sofort abzugsfähigen Ausgaben werden als „Betriebsausgaben im engeren Sinn“ bezeichnet. Als „Betriebsausgaben im weiteren Sinn“ werden auch jene verstanden, die nicht oder nur teilweise sofort abzugsfähig sind. Solche Ausgaben werden „aktiviert“, also vorerst gewinnneutral erfasst.¹¹ Ein klassisches Beispiel stellen die Ausgaben für die Anschaffung einer Produktionsmaschine dar. Nicht der gesamte für die Anschaffung der Maschine aufgewendete Betrag wird sofort von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. Anstelle des für den Erwerb der Maschine aufgewendeten Geldbetrages erhält das Unternehmen schließlich eine Produktionsmaschine, welche – zumindest theoretisch – denselben Vermögenswert aufweist. Das Vermögen des Betriebes ändert sich vorerst nur in seiner Zusammensetzung, nicht aber in seiner Höhe. Entsprechend der Lebensdauer der Maschine wird in den einzelnen Steuerperioden ein entsprechender Anteil der Anschaffungskosten zum Abzug zugelassen. Die Anschaffungskosten werden also entsprechend der Abnutzung der Maschine – und damit entsprechend ihrem Wertverlust – verteilt. Die Maschine wird „abgeschrieben“. Über welchen Zeitraum diese Abschreibung erfolgt, ist teilweise auch durch Normen geregelt, wobei hier das Steuerrecht und das Unternehmensrecht auch unterschiedliche Anordnungen treffen können.¹²

Die Frage, welche Ausgaben sich für den Betrieb bzw das Unternehmen nicht sofort vermögensmindernd auswirken, ist die Frage nach der **Aktivierungsfähigkeit**. Dies ist – abgesehen von zu aktivierenden Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten – grundsätzlich gleichbedeutend mit der Frage, ob den getätigten Ausgaben ein erlangtes Wirtschaftsgut (steuerrechtliche Terminologie) bzw ein Vermögensgegenstand (unternehmensrechtliche Terminologie) gegenübersteht.¹³

10 Vgl *Doralt* in *Doralt* (Hrsg), *Einkommensteuergesetz Kommentar*, 11. Lieferung (2007) § 4 Rz 228.

11 Vgl *Doralt* in *Doralt*, *EStG* § 4 Rz 232.

12 Abweichungen bestehen etwa bei der Firmenwertabschreibung (§ 8 Abs 3 EStG bzw § 203 Abs 5 UGB) oder Abschreibung für Pkw (§ 8 Abs 6 EStG).

13 Vgl *Baetge/Kirsch/Thiele*, *Bilanzen*¹² (2012) 170.