ANGRENZENDES STEUERRECHT

JUDIKATUR

Gruppenbesteuerung: Keine Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG bei einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung?

Wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Zulässigkeit einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung nicht auf die Ermittlung des objektiven Unternehmenswertes auswirken konnte, somit auch keine abstrakte Beeinflussung der Gegenleistung möglich war, konnte der Erwerber, im gegenständlichen Fall die übernehmende Körperschaft, nicht zweifelsfrei davon ausgehen, dass für diese Beteiligung die Firmenwertabschreibung zusteht. Die Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG ist daher nicht zulässig.

https://doi.org/10.33196/ges202204021601

BFG 7.3.2022, RV/5100970/2018
(Revision anhängig)

Deskriptoren: Firmenwertabschreibung, Gruppenbesteuerung, Umgründung, Einbringung, Vertrauensschutz, Beweiserleichterungen.
Normen: § 9 Abs 7 KStG; § 26c Z 47 KStG.

Kurzdarstellung des Sachverhalts

In unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb einer Konzerngruppe wurde eine dem erworbenen Konzern zuzurechnende inländische Beteiligung im Wege einer Sacheinlage zum Stichtag 31.12.2006 in eine inländische Gruppenkörperschaft des erwerbenden Konzerns eingebracht. Im Zuge der Einbringung wurde das Stammkapital der übernehmenden Gruppenkörperschaft geringfügig erhöht und der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil (insgesamt mehr als 99,9% des Einbringungskapitals) als Agio einer Kapitalrücklage zugeführt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Steuerlich erfolgte die Einbringung unter Anwendung des Art III UmgrStG gegen Gewährung von Kapitalanteilen unter Ansatz des gemeinen Werts gemäß § 17 Abs 2 Z 3 UmgrStG. Ab dem Wirtschaftsjahr 2007 wurde sodann nach Maßgabe des § 9 Abs 7 KStG eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht, die seitens der Finanzverwaltung in weiterer Folge beanstandet wurde und schließlich zum gegenständlichen Beschwerdeverfahren vor dem BFG betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 bis 2017 führte.

Aus den Entscheidungsgründen

„Zur Frage des Vorliegens eines Anschaffungsvorganges:

In seiner Entscheidung vom 17.12.2014 (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126) führt der VwGH folgendes aus:

> *‚Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder auch wirtschaftlichen Eigentums des (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles in der Regel durch Verkauf, Tausch, Versteigerung, Enteignung, Übernahme der Betriebsschulden ohne andere Gegenleistung oder Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 94/15/0129, VwSlg. 7294/F, mwN). Bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft besteht das Entgelt in der Gewährung von Gesellschaftsrechten (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 24 Tz 7).*
> *Im Rahmen einer Einbringung nach Art. III UmgrStG kann eine Gewährung von neuen Anteilen u.a. dann unterbleiben, wenn der Einbringende (wie im vorliegenden Fall) Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG). In diesem Fall ist der nach den §§ 16 und 17 UmgrStG maßgebende Wert der Sacheinlage dem steuerlich maßgeben-*

© Verlag Österreich 2022

den Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben (oder von ihm abzuschreiben; § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG). Auch insoweit ist von einer ‚Anschaffung' (vgl. Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, § 20 Tz 14) und damit auch von einer Veräußerung auszugehen. Auch bei einer Einbringung zu Buchwerten handelt es sich um einen Veräußerungsakt (vgl. Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden[3] Artikel III/8-1; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, § 12 Tz 73; vgl. auch aaO § 14 Tz 4; Rabel, aaO, § 12 Tz 42; Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz[4], § 12 Tz 19; Wiesner/Grabner/Wanke, § 4 EStG Anm. 194). § 24 Abs 7 EStG 1988 sieht dazu vor, dass ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln ist, soweit das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht; der Gesetzgeber setzt hiermit also voraus, dass der Umstand der Buchwertfortführung nichts daran ändert, dass ein Veräußerungstatbestand vorliegt, es entfällt lediglich die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (vgl. hierzu auch das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 97/15/0197, mwN).'

Auch nach der Literatur stellen Einlagen iSd § 6 Z 14 EStG 1988 eine Anschaffung dar und konnten daher zu einer Firmenwertabschreibung berechtigen (vgl *Lachmayer*, RdW 2014, 233; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, § 9 Rz 414; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, § 9 Tz 697; *Hohenwarter/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, 422; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Praxiskommentar, K 319; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004/445, 497 unter der Voraussetzung, dass eine Agiozahlung geleistet wurde).

Im beschwerdegegenständlichen Fall erfolgte eine Aufwertungseinbringung nach § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG. Der, das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil der Einlage (unter Zugrundlegung des tatsächlichen Unternehmenswertes) in Höhe von € 72,772.855,00 wurde laut Vertrag als Agio geleistet und in gleicher Höhe einer Kapitalrücklage zugeführt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes wurde der Kapitalrücklage zugeführt.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich nach der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126) zweifelsfrei, dass ein Anschaffungsvorgang vorliegt, der grundsätzlich zu einer Firmenwertabschreibung berechtigt hat.

Zur Frage des Vorliegens eines Fremderwerbes iSd § 9 Abs 7 KStG 1988:

§ 9 Abs 7 KStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, lautet:

‚(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

- *Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.*
- *Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.*
- *Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.*
- *Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.*
- *Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.*

© Verlag Österreich 2022

– *Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungsstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.*‘

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage dazu (451 BlgNR 22. GP 26) lauten wie folgt:

> [...] ‚*Andererseits soll im Interesse des Standortes Österreichs eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung dadurch erreicht werden, dass abweichend vom allgemeinen Ertragsteuerrecht die Anschaffung der Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Anschaffung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes gleichgestellt wird. Auf Grund der Aufnahme dieser erworbenen betriebsführenden Körperschaft in eine neue oder schon bestehende Unternehmensgruppe soll es somit neben der Übernahme der laufenden Gewinne oder Verluste auch zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung kommen. Zur Vermeidung von Gestaltungen soll nur eine ‚fremdbezogene‘ Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht. Da nur die Anschaffung der Beteiligung einer betriebsführenden Körperschaft zur Firmenwertabschreibung Anlass geben soll, ist die Anschaffung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Körperschaft auch dann von einer quotalen Firmenwertabschreibung ausgeschlossen, wenn diese Gesellschafterin einer betriebsführenden Körperschaft ist.*‘ [...]

Gem § 9 Abs 7 KStG 1988 ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (ua) durch den Gruppenträger, ab Zugehörigkeit der angeschafften Körperschaft zur Unternehmensgruppe, beim Gruppenträger grundsätzlich eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Der nach § 9 Abs 7 KStG 1988 berechnete, abzugsfähige Firmenwert, ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

§ 9 Abs 7 KStG 1988 schließt eine Firmenwertabschreibung jedoch allgemein aus, wenn die angeschaffte Beteiligung ‚*unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter*‘ erworben wurde.

Laut der Entscheidung des VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0052 soll der Ausschluss der Firmenwertabschreibung im Falle eines so genannten Konzernerwerbes sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (vgl RV 451 BlgNR 22. GP 26). Allerdings geht die Firmenwertabschreibung auch dann verloren, wenn eine Beteiligung zunächst ‚*fremdbezogen*‘ angeschafft wurde, im Anschluss aber innerhalb der Unternehmensgruppe veräußert worden ist (vgl *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 419, mit Hinweisen auf Lehrmeinungen, die die Regelung als überschießend betrachten; *Hofstätter* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 263). Der Begriff der ‚*Anschaffung*‘ ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 BAO) an (vgl *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 497; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 409).

In der Entscheidung des VwGH 06.07.2020, Ro 2019/13/0018 wird wie folgt ausgeführt:

> ‚*Die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gem. § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren. § 9 Abs 7 KStG 1988 enthielt von Anfang an eine ‚Konzernschranke‘, um Gestaltungen im Konzern oder innerhalb der Unternehmensgruppe hintanzuhalten. So steht eine Firmenwertabschreibung nicht zu, wenn die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wird.*
> *[...]*
> *Im Revisionsfall erwarb die mitbeteiligte Partei unstrittig die Anteile an der Zielgesellschaft von einem im Erwerbszeitpunkt konzernfremden Unternehmen. Die Amtsrevision macht in dem Zusammenhang allerdings geltend, aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag sei ersichtlich, dass der gesamte W-Konzern und nicht nur die Zielgesellschaft erworben werden sollte und damit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Anschaffung im Konzern stattgefunden habe.*
> *Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013), auf die sich die Amtsrevision dabei stützt, legen in Rz 1127 dar, dass ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft auch dann vorliege, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart ‚aufgespalten‘ wird, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst*

© Verlag Österreich 2022

danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden.

Die Ansicht der KStR 2013 stößt in der Literatur überwiegend auf Ablehnung (vgl. etwa Puchner/Tüchler, SWK 2013, 651; Puchner/Ebenberger, taxlex 2019, 21 ff; sowie die Nachweise bei Twardosz, SWK 2018, 1521 ff und Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 9 Rz 108c f). Die Literaturstimmen begründen dies einerseits damit, dass der Ausschlusstatbestand im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung erfüllt sein müsse, weil es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ankomme. Bei einem ‚gestaffelten' Konzernerwerb liege im Anschaffungszeitpunkt kein Erwerb im Konzern vor. Andererseits wird auf den Zweck des Gesetzes verwiesen, wonach unerwünschte Gestaltungen vermieden und nur solche von der Firmenwertabschreibung ausgenommen werden sollten.

Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich diesen Literaturstimmen an. Der enge zeitliche und inhaltliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Zielgesellschaft und dem restlichen Konzern führt auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu einem Erwerb von einem aus der Sicht der Erwerberin konzernzugehörigen Unternehmen. Ob im Revisionsfall tatsächlich ein ‚gestaffelter' Konzernerwerb stattgefunden hat, kann dahin gestellt bleiben. Auch der gleichzeitige Erwerb aller Konzerngesellschaften würde nämlich immer noch eine fremdbezogene Anschaffung darstellen, weil im Anschaffungszeitpunkt kein die Erwerberin einschließender Konzern im Sinne des § 15 AktG vorläge (vgl. zum Konzernbegriff im Rahmen des § 9 Abs 7 KStG 1988 VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020). Ein ‚schädlicher' Konzernerwerb im Sinne des § 9 Abs 7 KStG 1988 liegt somit nur dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden.

[...]

Auch aus dem Zweck der Ausnahmebestimmung in § 9 Abs 7 und § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 ist nicht ersichtlich, dass eine Konstellation wie die revisionsgegenständliche in deren Anwendungsbereich fallen sollte. Aus den Erläuterungen ergibt sich, dass der Gesetzgeber offenbar reine Konzerngestaltungen verhindern wollte, bei denen Beteiligungen im Rahmen von Veräußerungsvorgängen innerhalb eines bestehenden Konzerns verschoben werden, um eine Firmenwertabschreibung oder einen Fremdkapitalzinsenabzug zu ermöglichen. Im Revisionsfall wurde aber ein gesamter Konzern seitens der T Gruppe von der nicht finanziell verbundenen und auch keinen beherrschenden Einfluss ausübenden C Gruppe erworben. Es handelt sich dabei gerade nicht um eine Gestaltung, mit der zwecks Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdkapitalzinsenabzug Beteiligungen innerhalb eines schon bestehenden Konzerns verschoben werden. Im vorliegenden Fall liegt keine vom Gesetz verpönte ‚künstliche' Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdfinanzierungszinsen vor, sondern der Erwerb eines dem Konzern der Erwerberin fremden Unternehmens, für den die streitgegenständlichen Begünstigungen nach dem Willen des Gesetzgebers zustehen sollen.'

Im gegenständlichen Fall ist mit dem zivilrechtlich vereinbarten Wirksamkeitszeitpunkt 31.12.2006, 24:00 Uhr das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien der APAG (D) an die NGHG (D) übergegangen. Dass die Übertragung der Aktien der APAG (D) an die NGHG (D) mit 31.12.2006, 24:00 Uhr wirksam wurde, entspricht dem beiderseitigen Parteiwillen, der in den angeführten Verträgen zum Ausdruck gebracht wurde.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums geht grundsätzlich mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums einher. Ein wie vom Finanzamt behauptetes Abweichen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kann nur unter sehr engen Bedingungen angenommen werden. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum (bloß) dann auseinander, *‚wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann'* (vgl VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt kann kein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum festgestellt werden, kamen der NHG (D) vor tatsächlichem Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums an den Aktien an der APAG (D) derartige Befugnisse nicht zu. Es kann nicht unterstellt werden, dass die Käufer vor zivilrechtlichem Eigentumserwerb die zu erwerbenden Anteile bereits etwa verpfänden oder weiterveräußern hätten können (vgl in diesem Sinne auch VwGH 9.5.1989, 89/14/0033, wonach die Option auf den Erwerb des Geschäftsanteiles an einer GmbH für sich alleine kein wirtschaftliches Eigentum an diesem Anteil verschafft).

© Verlag Österreich 2022

Mit Erfüllung aller Bedingungen waren auch die Voraussetzungen gegeben, dass der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag zwischen der APAMG (D) und der PDBG (Ö) = NHG (Ö) zum vertraglich vereinbarten Einbringungsstichtag 31.12.2006, Tagesablauf 24:00 Uhr erfüllt wurde.

Wenn die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 01.12.2021 selbst ausführt, dass das vom Closing Date abweichend vereinbarte Effective Date mit Ablauf 31.12.2006, 24:00 Uhr der Stichtag sei auf dessen Basis die im SPA vereinbarten kaufpreisrelevanten Parameter bestimmt und wirtschaftlich Rechte und Pflichten auf den Käufer übergehen würden, so kann im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153) das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien der APAG (D) nicht vor diesem Zeitpunkt übergegangen sein.

Der Umstand, dass aufgrund der im SPA getroffenen Vereinbarungen, die freie Verfügung der Verkäuferin eingeschränkt bzw die Zustimmung des Käufers bei bestimmten Geschäften erforderlich war, stellt kein Indiz für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums dar (vgl BFG 26.08.2021, RV/4100568/2016).

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass zum 31.12.2006, 24:00 Uhr ein gleichzeitiger Erwerb aller Konzerngesellschaften stattgefunden hat und somit eine fremdbezogene Anschaffung vorliegt (VwGH vom 06.07.2020, Ro 2019/13/0018).

Eine weitere Auseinandersetzung mit den von der BF im Schreiben vom 08.02.2022 im Hinblick auf die Maßgeblichkeit einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise für das Vorliegen eines Konzerntatbestandes vorgebrachten Argumente erübrigt sich somit.

Selbst wenn man der Ansicht der belangten Behörde folgen würde, wonach der Erwerb der Aktien der APAG (D) durch die NGHG (D) bereits mit 29.12.2006 stattgefunden habe oder jedenfalls der Zugang des eingebrachten Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages (00:00 Uhr, eine juristische Sekunde nach dem Abgang des Einbringungsvermögens beim Einbringenden) anzunehmen sei, ändert dies nichts an der Beurteilung als fremdbezogener Anschaffungsvorgang, da nach den Aussagen des VwGH auch bei einem gestaffelten Konzernerwerb im Anschaffungszeitpunkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Erwerb im Konzern vorliegt.

Darüber hinaus ergibt sich schon aus dem Zweck der Ausnahmebestimmung in § 9 Abs 7 KStG 1988, dass der Gesetzgeber offenbar reine Konzerngestaltungen verhindern wollte, bei denen Beteiligungen im Rahmen von Veräußerungsvorgängen innerhalb eines bestehenden Konzerns verschoben werden, um eine Firmenwertabschreibung oder einen Fremdkapitalzinsenabzug zu ermöglichen (VwGH 06.07.2020, Ro 2019/13/0018). Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde aber – gleich wie im der angeführten Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt – ein gesamter Konzern seitens der N Gruppe von der nicht finanziell verbundenen und auch keinen beherrschenden Einfluss ausübenden A Gruppe erworben. Es handelt sich somit nicht um eine Gestaltung, mit der zwecks Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdkapitalzinsenabzug Beteiligungen innerhalb eines schon bestehenden Konzerns verschoben werden. Im vorliegenden Fall liegt keine vom Gesetz verpönte *‚künstliche'* Generierung einer Firmenwertabschreibung vor, sondern der Erwerb eines dem Konzern der Erwerberin fremden Unternehmens.

Zur Frage des Vertrauensschutzes:

Durch das AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014, in Kraft getreten mit 1.3.2014 (§ 26c Z 47 KStG 1988), erfolgte die Einschränkung, dass die Beteiligung vor dem 1.3.2014 angeschafft werden musste.

§ 9 Abs 7 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) lautet auszugsweise:

> *‚Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs 4) vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen: [...]'*

§ 26c Z 47 KStG 1988 lautet:

> *‚§ 9 Abs 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.'*

© Verlag Österreich 2022

Die erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs 7 und § 26c Z 47 KStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014 lauten:

> *‚Die Firmenwertabschreibung soll für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft werden, nicht mehr zustehen. Für vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen sollen aus Gründen des Vertrauensschutzes noch offene Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung auch künftig geltend gemacht werden können, sofern die Einbeziehung dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet. Nachdem der VfGH in mehreren Erkenntnissen (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) unter anderem ausgesprochen hat, dass ein Vertrauensschutztatbestand dann vorliegt, wenn man davon ausgehen kann, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte, wird in § 26c vorgesehen, dass für Beteiligungen, bei denen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung den Kaufpreis beeinflussen konnte, die noch offenen Fünfzehntel weiterhin berücksichtigt werden müssen. Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechnet. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.‘*

Die weitere Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung für Zeiträume ab dem 1. März 2014 ist also davon abhängig, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte (§ 26c Z 47 KStG idF AbgÄG 2014).
Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurden die Geschäftsanteile an der APG (Ö) im Wege eines Sacheinlage- und Einbringungsvertrages an die NHG (Ö) übertragen. Die Sacheinlage erfolgte gegen Gewährung von Kapitalanteilen (Kapitalerhöhung) und unter Ansatz des gemeinen Wertes gem § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG (vgl Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18.12.2006). Das Stammkapital der NHG (Ö) wurde um € 29.145,00 erhöht, zudem wurde ein Agio iHv € 72.772.855,00 geleistet. Die erforderliche Kapitalerhöhung (plus Agio) wurde unter Berücksichtigung des tatsächlichen Unternehmenswertes (einschließlich stiller Reserven und eines Firmenwertes) festgesetzt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes wurde der Kapitalrücklage zugeführt. Die gutachterliche Ermittlung des Unternehmenswertes (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) ergab einen Marktwert der eingebrachten Anteile in Höhe von € 72,802.000,00.
Nach der Literatur erscheint nach der Bestimmung des § 26c Z 47 KStG 1988 die generelle Weiterführbarkeit einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft unklar. Abhängig von der Interpretation des Kaufpreisbegriffes könnte dies nach einer Literaturmeinung im Fall einer Aufwertungseinbringung aber etwa dann bejaht werden, wenn sich die Firmenwertabschreibung auf die Bewertung des eingebrachten Kapitalanteils und in der Folge auf das Ausmaß der Anteilsgewährung an den Einbringenden ausgewirkt hat (s. dazu *Stanek*, ÖStZ 2015, 624 ff). Nach anderer Meinung wird die Geltendmachung bzw Weiterführung der Firmenwertabschreibung nach dieser Bestimmung ausgeschlossen sein, da ein allfälliger Vorteil aus einer einbringungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Seiten des Einbringenden regelmäßig keinen Einfluss auf die (umgründungsbedingt neu geregelten) relativen Beteiligungsverhältnisse an der übernehmenden Gesellschaft haben wird. Eine Weitergeltung der Fünfzehntelabschreibungen sollte aber jedenfalls dann möglich sein, wenn konkret nachgewiesen wird, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt wurde (vgl idZ *Lachmayer*, RdW 2014, 233 zur Einlage).
Laut Vorbringen der BF im Schreiben vom 04.12.2018 habe der Erwerber mit der Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung gerechnet und der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung habe sich auf die *‚Kaufpreisbemessung‘* im Sinne einer entsprechen höheren Bewertung der Gegenleistungsanteile in Folge der Ausübung der Aufwertungsoption hinsichtlich der eingebrachten Beteiligung ausgewirkt.
Die BF war vom Bundesfinanzgericht aufgefordert worden, einen Nachweis zu erbringen, dass sich der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend ausgewirkt hat.
Seitens der BF wurde daraufhin im Schreiben vom 08.02.2022 vorgebracht, dass Anlass des Unternehmensbewertungsgutachtens eine geplante Sacheinlage in eine österreichische Gesellschaft zum Verkehrswert, im Konkreten der organisatorischen Eingliederung der APG (Ö) in den nunmehrigen T Konzern, gewesen sei. Die tatsächliche Intention der Erstellung der gutachterlichen Stellungnahme und der darauf basierenden Aufwertungseinbringung unter Ansatz des Verkehrswertes habe darin

© Verlag Österreich 2022

gelegen, auf Ebene der übernehmenden Körperschaft in den Genuss einer Firmenwertabschreibung zu gelangen. Dies sei der Nachweis, dass die antizipierte Firmenwertabschreibung bei der Bemessung der Gegenleistung berücksichtigt worden sei. Für die Anwendbarkeit der Regelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 müsse es nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut in sämtlichen Fällen (undifferenziert) genügen, dass sich *‚der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung‘* auf die Bemessung der Gegenleistung *‚auswirken konnte‘*. Dass die bloße Möglichkeit einer Auswirkung auf die Bemessung der Gegenleistung, also, dass die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei, im gegenständlichen Beschwerdefall bestanden habe, könne nicht in Zweifel gezogen werden.

In rechtlicher Hinsicht ist zum Vorbringen der BF auszuführen, dass gem § 20 Abs 2 UmgrStG für die Bewertung der Anteile und der sonstigen Gegenleistung im Sinne des Abs 1 Folgendes gilt:

> *‚1. Im Falle der Gewährung von Anteilen im Sinne des § 19 Abs 1 und Abs 2 Z 1 und 2 gilt der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage als deren Anschaffungskosten.‘*

Der Einbringende kann gem § 16 Abs 3 UmgrStG zwischen dem Ansatz der Buchwerte und der gemeinen Werte hinsichtlich des Einbringungsvermögens wählen, der Ansatz eines Zwischenwertes ist nicht zulässig (*Huber* in *W/Z/H/K*[5] § 16 Rz 66). Die Option wird durch Ansatz des gemeinen Wertes in der Einbringungsbilanz ausgeübt, der Wertansatz ist für die übernehmende Körperschaft (§ 18 Abs 2 UmgrStG) und für die Bewertung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 20 Abs 2 UmgrStG) maßgebend. Bei der Aufwertungseinbringung erfolgt der Ansatz des Einbringungsvermögens nach Maßgabe des § 16 mit dem Fremdvergleichswert oder dem gemeinen Wert. Das sich daraus ergebende Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz legt den Eingangswert bei der übernehmenden Körperschaft und die Anschaffungskosten der Gegenleistung beim Einbringenden fest (*Kofler*, UmgrStG[10], § 20, Rz 8).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtsfolgen betreffend die einbringende deutsche Gesellschaft (APAMG (D)) nicht nach dem inländischen UmgrStG richten, sondern nach den entsprechenden deutschen steuerlichen Regelungen.

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Sacheinlage gegen Gewährung von Kapitalanteilen (Kapitalerhöhung) unter Ansatz des gemeinen Wertes gem § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfolgt ist, kann keine höhere Bewertung der Gegenleistungsanteile nach sich ziehen. Die Schätzung des gemeinen Wertes erfolgt mittels einer Unternehmensbewertung. Grundsätzlich erfolgt die Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswertes nach den Vorgaben des Fachgutachtens KFS/BW 1 des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

Wie unter Punkt 2 festgestellt wurde, wurde der Unternehmenswert der APG (Ö) mit einem Gutachten zum 31.12.2006 ermittelt. In diesem Gutachten wurde die APG (Ö) unter der *‚stand-alone‘*-Annahme bewertet und der Verkehrswert unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuerbelastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens ermittelt, andere steuerliche Auswirkungen, insbesondere solche bei der übernehmenden Körperschaft, im Gutachten aber nicht berücksichtigt.

Aus dem gemeinen Wert des Einbringungsvermögens ergibt sich wie schon angeführt das Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz, welches den Eingangswert bei der übernehmenden Gesellschaft (= der Erwerber) und die Anschaffungskosten der Gegenleistung beim Einbringenden (Gegenleistungsanteile) festlegt. Die Vertragsparteien sind an diesen Wertansatz gebunden, man kann sich den *‚Kaufpreis‘* nicht ausmachen und liegen auch keine gegensätzlichen Interessen vor.

Der steuerliche Vorteil aus der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung kann daher keine Auswirkungen auf die im Rahmen einer Unternehmensbewertung erfolgte Schätzung des gemeinen Wertes nach sich ziehen, da es sich dabei um einen objektiven Unternehmenswert handelt.

Der Erwerber, im gegenständlichen Fall die übernehmende Körperschaft, konnte bei Erwerb der Beteiligung somit nicht zweifelsfrei davon ausgehen, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht, da sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung nicht auf die Ermittlung des objektiven Unternehmenswertes auswirken konnte, somit auch keine abstrakte Beeinflussung der Gegenleistung möglich war.

Selbst wenn man den Literaturmeinungen, wonach eine Weitergeltung der Fünfzehntelabschreibungen dann möglich sein sollte, wenn konkret nachgewiesen werde, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt worden sei, folgen würde, würde man im beschwerdegegenständlichen Fall zu keinem anderen Ergebnis kommen. Mit dem oben angeführten Vorbringen der BF, wonach die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei und sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte, kann der geforderte Nachweis nicht erbracht werden. Warum die Ausübung der Aufwertungsoption, somit die

© Verlag Österreich 2022

Ausübung eines Wahlrechtes, eine Erhöhung des Wertes der Gegenleistungsanteile, sprich eine Erhöhung des gemeinen Wertes des Einbringungsvermögens, nach sich ziehen soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Laut Vorbringen der BF vom 08.02.2022 solle es nicht zwingend darauf ankommen, dass – wenn man das Vorliegen eines Vertrauensschadens dem Grund nach für maßgeblich halten würde – sich dieser Vertrauensschaden unmittelbar bei der Erwerberin manifestiert habe, sondern es sollte genügen, dass sich der Vertrauensschaden bei einem konzernal verbundenen Rechtsträger verwirklicht habe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 26c Z 47 KStG 1988 darauf abstellt, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Auch in den erläuternden Bemerkungen zu § 26c Z 47 KStG 1988 wird ausgeführt, dass der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden konnte, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für dies Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Auch daraus erhellt sich, dass die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 nicht auf irgendeinen konzernal verbundenen Rechtsträger, sondern unmittelbar auf den konkreten Erwerber abstellt.

Aufgrund des expliziten Abstellens auf eine mögliche Kaufpreisbeeinflussung in § 26c Z 47 KStG 1988 – umgelegt für den Beschwerdefall auf die Möglichkeit, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt wurde – ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes die Weiterführbarkeit der im gegenständlichen Fall umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft für Zeiträume ab dem 1. März 2014 aus den oben angeführten Gründen ausgeschlossen.

Die Weiterführung der Firmenwertabschreibung für Zeiträume ab dem 1. März 2014 ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes aber schon deshalb nicht zulässig, da im beschwerdegegenständlichen Fall zwar laut Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18.12.2006 der das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil dieser Einlage in Höhe von € 72.772.855,00 als Agio zu leisten war, jedoch keine Zahlung in bar geleistet, sondern der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes der Kapitalrücklage zugeführt worden ist.

Das Bundesfinanzgericht hat (siehe obige Ausführungen) das Vorliegen eines Anschaffungstatbestandes bejaht, jedoch wird dies in der Literatur auch anders gesehen (vgl etwa *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445). Folgerichtig hat der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung, im Beschwerdefall die übernehmende Körperschaft, nicht zweifelsfrei davon ausgehen können, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht.

Es besteht auch kein Grund an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 26c Z 47 KStG 1988 zu zweifeln, da – wie von der BF im Schreiben vom 08.02.2022 vorgebracht wird – die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 dahingehend zu verstehen ist, dass diese bei sämtlichen entgeltlichen Erwerbsformen, somit auch auf Beteiligungserwerbe im Tauschwege zur Anwendung kommen kann. Eine grundsätzliche Anwendbarkeit ist auch für Beteiligungserwerbe, die im Wege einer Einlage oder Einbringung erfolgen, gegeben, dies aber immer unter der einschränkenden Voraussetzung, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden“.

Anmerkungen

Von Sebastian Bergmann und Maria Linzner-Strasser*

Das BFG bejahte zunächst – im Lichte der VwGH-Judikatur überzeugend – dass auch Einbringungen dem Grunde nach einen zur Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG berechtigenden Anschaffungsvorgang darstellen können und gegenständlich ein qualifizierter Fremderwerb vorlag.

Verneint wurde vom BFG demgegenüber Frage, ob sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung gegenständlich beim Beteiligungserwerb auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte. Für eine solche Möglichkeit der Gegenleistungsbeeinflussung würden aber nach Auffassung der

* Beide am Verfahren beteiligt.

© Verlag Österreich 2022

Autoren unter anderem folgende Argumente sprechen:[1]

- Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage konnte der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung immer *„dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht"*.[2] Letzteres war in Bezug auf den vom BFG zu beurteilenden Sachverhalt zum maßgeblichen Stichtag 31.12.2006 der Fall, entsprach doch die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung in Folge von Aufwertungseinbringungen bzw Tauschvorgängen mit Agioleistungen nicht nur ausdrücklich der Verwaltungspraxis, sondern auch der ganz herrschenden Auffassung im Schrifttum.[3] Vor diesem Hintergrund musste seitens der Erwerberin im Zeitpunkt des aufwertungseinbringungsbedingten Anschaffungsvorgangs zum Stichtag 31.12.2006 kein Zweifel an der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung hinsichtlich der erworbenen Beteiligung bestehen.
- Entsprechend der in den KStR 2001 bzw im Schrifttum dargelegten Kriterien wurde im gegenständlichen Fall auch ein Agio geleistet, indem die geleistete Sacheinlage überwiegend als Kapitalrücklage gebucht wurde. Darauf, dass zusätzlich eine Agiozahlung in bar geleistet worden wäre, dürfte es entgegen der Auffassung des BFG wohl gerade nicht ankommen können, wäre doch eine solche Barzahlung einer Anwendung von Art III UmgrStG entgegengestanden. Ungeachtet dessen wurde aber nach der schon zum maßgeblichen Stichtag herrschenden Auffassung davon ausgegangen, dass auch unter Art III UmgrStG zu subsumierende Aufwertungseinbringungen zur Firmenwertabschreibung berechtigen können und würde eine vom BFG offenbar für erforderlich erachtete Barzahlung überdies dem Wesen eines Tauschvorganges diametral entgegenstehen.
- Tatsächlich sollte für die Anwendung der Regelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut in sämtlichen Fällen (undifferenziert) genügen, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung *„auswirken konnte"*. Dass letztere bloße Möglichkeit einer Auswirkung auf die Bemessung der Gegenleistung bestand, also die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den gemeinen Wert zumindest möglicherweise zur Aktivierung der Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, lag im der Entscheidung zugrundeliegenden Fall auf der Hand.
- Dass nach der Intention des Gesetzgebers zur Schaffung eines von § 26c Z 47 KStG geschützten Vertrauenstatbestands bereits eine abstrakte Kaufpreisbeeinflussungsmöglichkeit dahingehend genügen sollte, dass *„der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht"*, ergibt sich auch eindeutig aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage. Nicht anders lässt es sich nämlich verstehen, wenn dort ausgeführt wird, dass *„[n]ur dann [...] eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein"* wird. Damit wurde den Erwerbern von potenziell zur Firmenwertabschreibung berechtigenden Beteiligungen ganz bewusst eine deutliche Beweiserleichterung gewährt,[4] wobei diese Vorgehensweise des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des VfGH zurückzuführen ist, welcher in ähnlichem Zusammenhang eine abstrakte Kaufpreisrelevanz für den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz bereits als ausreichend angesehen hat.[5]
- Das BFG verneinte in seiner Entscheidung das Vorliegen einer – nach der Intention des Gesetzgebers wohl gerade nicht erforderlichen – konkreten Kaufpreisbeeinflussung. Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Sacheinlage gegen die Gewährung von Kapitalanteilen unter Ansatz des gemeinen Werts gemäß § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfolgt ist, könne nach Auffassung des BFG

1 Vgl dazu bereits ausführlich *Bergmann/Linzner-Strasser*, Vertrauensschutz und Beweiserleichterungen bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, AVR 2022, 116 (116 ff).

2 ErlRV 24 BlgNR 25. GP 12.

3 Vgl KStR 2001 Rz 457 (bzw nunmehr KStR 2013 Rz 1119); *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (497); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung[1] (2005) Rz K319 (bzw nunmehr *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung[2] (2008) Rz K319); *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG[14] § 9 Rz 697 (bzw nunmehr *Vock* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG[26] § 9 Rz 697).

4 Vgl *Staringer*, Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder: Kein Ende in Sicht, ÖStZ 2016, 488 (494).

5 VfGH 3.3.2000, G 172/99; *Staringer*, ÖStZ 2016, 488 (494).

© Verlag Österreich 2022

keine höhere Bewertung der Gegenleistungsanteile nach sich ziehen, weil die Ermittlung des gemeinen Werts mittels einer Unternehmensbewertung erfolgt ist und bei dieser Verkehrswertermittlung steuerliche Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft nicht berücksichtigt wurden. Da die Vertragsparteien an diesen Wertansatz gebunden gewesen seien, habe man sich keinen „Kaufpreis" ausmachen können und habe folglich der steuerliche Vorteil aus der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung nach Auffassung des BFG auch keine Auswirkungen auf die im Rahmen einer Unternehmensbewertung erfolgten Schätzung des gemeinen Werts nach sich ziehen können. Diese rechtliche Würdigung durch das BFG kann jedoch aus mehreren Gründen nicht überzeugen. So sprechen zunächst gute Gründe dafür, dass der „Kaufpreis" zwischen der übertragenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft sehr wohl ausgemacht wurde, indem statt dem Buchwert der gemeiner Wert als Wert des Einbringungsvermögens und damit – aufgrund der umgründungssteuerlichen Wertverknüpfung – als Wert der Gegenleistung angesetzt wurde. Eine mögliche bzw sogar tatsächliche Beeinflussung einer Firmenwertabschreibung auf die Höhe der Gegenleistung (nämlich der Bemessung mit dem gemeinen Wert statt dem Buchwert) war somit zweifelsohne gegeben. Die Bestimmung des § 26c Z 47 KStG setzt freilich keine Möglichkeit der Beeinflussung der Firmenwertabschreibung auf die Höhe des gemeinen Werts voraus, sondern stellt schlicht auf eine mögliche Beeinflussung auf die Höhe der Gegenleistung („*des Kaufpreises*") ab, was durch den Ansatz des (für sich unbeeinflussten) gemeinen Werts statt dem Buchwert bereits gegeben sein sollte.

- Weiters ist auch noch darauf hinzuweisen, dass in Bezug auf den beurteilungsgegenständlichen Sachverhalt schon alleine deshalb ein von § 26c Z 47 KStG geschützter Vertrauenstatbestand gegeben sein dürfte, weil die eingebrachte Beteiligung mit steuerlicher Wirkung zum Einbringungsstichtag in die Unternehmensgruppe aufgenommen wurde. In diesem Sinne führen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Vorliegen eines Vertrauenstatbestandes aus: „*Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein*".[6]
- Schließlich ist in rechtlicher Hinsicht darauf hinzuweisen, dass es bei Anwendung der Regelung des § 26c Z 47 KStG gar nicht darauf ankommen dürfte, dass der Erwerberin als übernehmenden Körperschaft bei (uneingeschränkter) Abschaffung der Firmenwertabschreibung tatsächlich ein unmittelbarer Vertrauensschaden erwachsen wäre. Denn wenngleich der legistische Hintergrund der Einführung der Bestimmung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG im verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz gelegen ist, wurde dies in der Bestimmung selbst dahingehend typisierend umgesetzt, dass diese lediglich pauschal darauf abstellt, dass „*sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte*".[7] Ob dem Grunde nach tatsächlich und bei wem konkret bei (uneingeschränkter) Abschaffung der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG ein Vertrauensschaden entstanden wäre, dürfte bei Anwendung der Bestimmung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG somit keine Rolle spielen, zumal der letztlich maßgebliche Gesetzeswortlaut in typisierender Betrachtung gerade nicht auf diese Umstände abstellt. Auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage kommt der typisierende Charakter der Bestimmung deutlich zum Ausdruck.[8]

Da eine VwGH-Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Auslegung der Bestimmung des § 26c Z 47 KStG bislang fehlt, hat das BFG eine ordentliche Revision für zulässig erklärt. Der Ausgang des derzeit anhängigen Revisionsverfahren bleibt mit Spannung abzuwarten.

6 ErlRV 24 BlgNR 25. GP 12; vgl auch *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014, 65 (71).

7 Vgl auch *Staringer*, ÖStZ 2016, 488 (494).

8 ErlRV 24 BlgNR 25. GP 12: „*Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein [...]. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein*".

© Verlag Österreich 2022