Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe

Keine Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG bei einbringungsbedingten Beteiligungserwerben

Klärung durch den VwGH

SEBASTIAN BERGMANN*)

Mit dem AbgÄG 2014[1]) wurde das für Unternehmensgruppen vormals vorgesehene Firmenwertabschreibungsregime des § 9 Abs 7 KStG abgeschafft. Für bereits laufende Firmenwertabschreibungen betreffend vor dem 1. 3. 2014 angeschaffte Beteiligungen sieht § 26c Z 47 KStG eine unter bestimmten Voraussetzungen anzuwendende Vertrauensschutzregelung vor. Der VwGH[2]) hatte sich jüngst erstmals mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Vertrauensschutzregelung auch iZm einbringungsbedingten Beteiligungserwerben anzuwenden sein kann.

1. Rechtsgrundlagen und Gesetzesmaterialien

Gemäß § 9 Abs 7 Satz 2 KStG idF AbgÄG 2014 ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung vor dem 1. 3. 2014 durch eine Gruppenkörperschaft, ausgenommen Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe bei der unmittelbar beteiligten Gruppenkörperschaft eine Firmenwertabschreibung nach Maßgabe eines gesetzlich näher determinierten Regimes vorzunehmen.

Nach § 26c Z 47 Satz 2 KStG sind offene Firmenwertabschreibung-Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. 3. 2014 angeschafft wurden, 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.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2014 soll die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG *„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*

*) Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M. MBA ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Wien und lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Der Autor war am gegenständlichen Verfahren beteiligt.

[1]) BGBl I 2014/13.

[2]) VwGH 17. 11. 2022, Ro 2022/15/0023.

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."[3])

2. Beurteilung durch den VwGH

Der VwGH hatte zu beurteilen, ob die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG auch iZm einbringungsbedingten Beteiligungserwerben anzuwenden ist, wenn die Bewertung der eingebrachten Anteile gemäß § 17 Abs 2 UmgrStG unter Ansatz des gemeinen Werts erfolgt.

Nach der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG ist für den Erhalt der noch offenen Fünfzehntelabschreibungen für vor dem 1. 3. 2014 erfolgte Beteiligungserwerbe entscheidend, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Eine solche tatbestandsmäßig erforderliche Beeinflussung des Kaufpreises setze nach den Ausführungen des VwGH voraus, dass ein Erwerber der Beteiligung zweifelsfrei von der Berechtigung zur Firmenwertabschreibung ausgehen konnte, zumal er nur in einem solchen Fall den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird. Der Vertrauensschutztatbestand des § 26c Z 47 KStG solle sohin nach Auffassung des Gerichtshofs immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt.

Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung sei nach dem abstrakt formulierten Gesetzestext zwar nicht erforderlich. Allerdings habe der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, nach Auffassung des VwGH im Zweifelsfall sehr wohl darzulegen, dass bzw inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können.

Bei Aufwertungseinbringungen ist der gemeine Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einbringung maßgeblich, der unabhängig von der Identität des Erwerbers ist und durch eine der übernehmenden Körperschaft nach dem Erwerb gegebenenfalls zustehende Firmenwertabschreibung nicht beeinflusst wird.

Der Argumentationslinie der Revisionswerberin, dass für die Anwendbarkeit des § 26c Z 47 KStG nicht die Möglichkeit der Beeinflussung der Firmenwertabschreibung auf die Höhe des gemeinen Werts von Relevanz ist, sondern schlicht eine solche auf die Höhe der Gegenleistung, was bereits durch den Ansatz des (für sich unbeeinflussten) gemeinen Werts statt des Buchwerts (also durch die Wahl der für den Einbringungsvorgang herangezogenen Bewertungsoption) gegeben ist, sei nach Auffassung des Gerichtshofs entgegenzuhalten, dass eine Aufwertungseinbringung in erster Linie dem Zweck dient, bis zur Einbringung entstandene stille Reserven von bisher nicht steuerverstrickten Kapitalanteilen nicht in die Steuerpflicht einzubeziehen.

Zudem sei § 26c Z 47 KStG zweifelsfrei dahingehend zu interpretieren, dass ausschließlich auf die Sicht des Erwerbers der Beteiligung abzustellen ist, der die Beteiligung in sein Betriebsvermögen erwirbt und die Firmenwertabschreibung bei seiner steuerlichen

[3]) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 12 (Hervorhebungen durch den Autor).

Gewinnermittlung abgezogen wissen will. Für die übernehmende Körperschaft als Erwerberin ergibt sich aber in keiner Weise eine höhere Belastung, wenn die erworbene Beteiligung statt mit einem historischen Buchwert mit dem höheren gemeinen Wert angesetzt wird.

3. Kritische Würdigung

Für die Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG hat nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut in sämtlichen Fällen (undifferenziert) zu genügen, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung *„auswirken konnte“*.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2014 wird konkretisiert, wann letzteres Tatbestandsmerkmal des Auf-die-Bemessung-der-Gegenleistung-auswirken-Könnens nach der Intention des Gesetzgebers konkret anzunehmen ist. Demnach konnte der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung bereits immer *„dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht“*.[4]) Mit anderen Worten: Die Frage, ob im Einzelfall auch tatsächlich eine konkrete Kaufpreisbeeinflussung gegeben war, müsste bei Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG auf Grundlage einer historischen Interpretation völlig ohne Belang sein, sofern der Erwerber beim Beteiligungserwerb zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für die betreffende Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Auf das tatsächliche Vorliegen einer konkreten Kaufpreisbeeinflussung stellt der Gesetzeswortlaut gerade nicht ab.

Der Gesetzgeber hat sich im gegenständlichen Zusammenhang somit offenbar einer Typisierung bedient. Unter Typisierungen werden in der Rechtswissenschaft allgemein Gleichbehandlungen gewisser typischer Vorgänge des Wirtschaftslebens unter Außerachtlassung der Besonderheiten des konkreten Einzelfalls verstanden.[5]) Hintergrund typisierender – dh auf den Durchschnittsfall abstellender – Gesetzestatbestände sind Zweckmäßigkeitsüberlegungen dahingehend, gesetzlich statt an die eigentlichen Zielvorstellungen und Gerechtigkeitsurteile an verwässerte Fassungen derselben anzuknüpfen, die den eigentlichen Wertungen zwar nur annäherungsweise entsprechen, dafür aber eine leichtere Gesetzesanwendung ermöglichen.[6])

Für die Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG sollte somit in typisierender Betrachtung genügen, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung der Gegenleistung auswirken konnte, was nach der im Wege einer historischen Interpretation ableitbaren Intention des Gesetzgebers wiederum immer dann anzunehmen sein dürfte, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht.

Vor diesem Hintergrund kann die – mit Verwaltungspraxis[7]) und herrschender Ansicht im Schrifttum[8]) in Widerspruch stehende – Auffassung des VwGH, wonach der Beteili-

---

[4]) ErlRV 24 BlgNR 25. GP.

[5]) Vgl *Bergmann*, Genussrechte (2016) 456 mwN.

[6]) Vgl *Bergmann*, Genussrechte, 457 mwN.

[7]) Vgl Rz 1110a KStR: *„Der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung konnte sich insbesondere dann auf den Kaufpreis auswirken, wenn die Beteiligung innerhalb von 3 Jahren ab Erwerb in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurde. Ein konkreter Nachweis, inwieweit der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in den Kaufpreis eingepreist wurde, ist in diesen Fällen nicht erforderlich.“*

[8]) Vgl etwa *Lachmayer*, AbgÄG 2014: Firmenwertabschreibung bei Gruppenbesteuerung abgeschafft, RdW 2014, 230 (231); *Stanek*, AbgÄG 2014: Die Fortführung der Firmenwertabschreibung in der Gruppenbesteuerung bei Tranchenerwerben, ÖStZ 2014, 453 (454); *Stanek*, Die Fortführung der Firmenwertabschreibung nach dem AbgÄG 2014 bei Erwerben ohne Kaufpreis, ÖStZ 2015, 621 (622).

gungserwerber im Zweifelsfall sehr wohl darzulegen habe, dass bzw inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können, mE nicht überzeugen[9]) und dürfte dieses Verständnis der Übergangsregelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG womöglich auch verfassungsrechtlich nicht unbedenklich sein.[10])

Im Übrigen wird in den Gesetzesmaterialien zum Vorliegen eines Vertrauenstatbestands auch ausgeführt: *„Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.“*[11]) Auch nach *Schlager/Titz* werde man *„[b]ei laufenden Firmenwertabschreibungen auf inländische Gruppenmitglieder, die wenige Jahre nach deren Anschaffung, spätestens aber bis 2015 in die Unternehmensgruppe einbezogen wurden, [...] davon ausgehen können, dass diese Voraussetzungen stets erfüllt sind“*.[12])

Das Auslegungsergebnis des VwGH dürfte somit nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen.

Auf den Punkt gebracht

Der VwGH hatte sich jüngst mit der in der Praxis umstrittenen Frage auseinanderzusetzen, ob die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG betreffend die Fortführung laufender Firmenwertabschreibungen in der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs 7 Satz 2 KStG auch bei einbringungsbedingten Beteiligungserwerben zur Anwendung kommen kann. Der Gerichtshof hat dies – offenbar aus teleologischen Überlegungen – verneint. Ob dieses Auslegungsergebnis auch der Intention des Gesetzgebers entspricht, erscheint jedoch fraglich, und wäre nach Auffassung des Autors im Rahmen einer historischen Interpretation größeres Augenmerk auf die Gesetzesmaterialien zu richten gewesen.

[9]) Vgl in diesem Sinne auch bereits ausführlich zur vorangegangenen BFG-Entscheidung *Bergmann/Linzner-Strasser*, Vertrauensschutz und Beweiserleichterungen bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, AVR 2022, 116 (166 ff); *Bergmann/Linzner-Strasser*, Gruppenbesteuerung: Keine Anwendung der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG bei einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung? GES 2022, 216 (223 ff).

[10]) Vgl *Lachmayer*, RdW 2014, 230 (231): *„Die Übergangsregelung ist abstrakt formuliert – Voraussetzung ist nur, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Dies orientiert sich an den Aussagen des VfGH aus dem Erkenntnis G 172/99; dort stellte der Gerichtshof nicht darauf ab, ob der Steuerpflichtige tatsächlich einen höheren Kaufpreis aufgrund der steuerlichen Begünstigung gezahlt hatte, sondern hielt fest, dass die Steuerersparnis derart hoch sei, dass sie für sich geeignet war, den Erwerber zur Zahlung eines höheren Kaufpreises zu veranlassen. Es ist daher auch für Zwecke der Übergangsvorschrift in § 26c Z 47 KStG nicht erforderlich, konkret nachzuweisen, inwieweit die Firmenwertabschreibung im Kaufpreis eingepreist wurde.“*

[11]) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 12.

[12]) Vgl *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014, 65 (71).

Finanzausschuss beschließt Wohnkostenhilfe

In seiner Sitzung vom 23. 3. 2023 hat der Finanzausschuss die Wohnkostenhilfe als Einmalzahlung beschlossen; ursprünglich war eine Mietpreisbremse geplant. Konkret sollen für die geplante Wohnkostenhilfe 250 Mio Euro bereitgestellt werden, davon 25 Mio Euro als Aufstockung für den „Wohnschirm“ gegen Delogierungen. Ausbezahlt wird die Beihilfe über die Länder. Auch die Erhöhung der Richtwertmieten um die Jahresinflation 2022 (8,6 %) wurde beschlossen.