

Gruppenbesteuerung

Die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG: Werden nicht abzugsfähige Aufwendungen abzugsfähig?

Firmenwertermittlungsformel verfassungsrechtlich bedenklich

VON MMAG. MATTHIAS HOFSTÄTTER UND MAG. PATRICK J. WENINGER*)

Die Abschreibungsbasis für den Firmenwert im Rahmen der Gruppenbesteuerung wird gem. § 9 Abs. 7 KStG über handelsrechtliche Größen definiert.¹⁾ Ausgangspunkt dieser Ermittlung ist das handelsrechtliche Eigenkapital. Dieses wird regelmäßig kleiner als das steuerliche Reinvermögen sein, wird es doch auch durch steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen gemindert. Diese Aufwendungen können nun auch für steuerliche Zwecke im Zuge der Firmenwertabschreibung – wenn auch periodisiert über die Abschreibungsdauer – zum Abzug gebracht werden. Nachdem allen nicht beteiligten Körperschaften i. S. d. Gruppenbesteuerung dieser Weg verwehrt bleibt, erscheint diese Regelung unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich bedenklich.

Im folgenden Beitrag wird zunächst die Ermittlung des Firmenwertes gem. § 9 Abs. 7 KStG dargestellt. Anschließend werden jene bedeutenden steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen aufgezeigt, die regelmäßig dazu führen, dass das handelsrechtliche Eigenkapital betragsmäßig unter dem steuerlichen Reinvermögen liegt, um schließlich § 9 Abs. 7 KStG einer gleichheitsrechtlichen Prüfung i. S. d. Art. 7 Abs. 1 B-VG zu unterziehen.

I. Ermittlung des Firmenwertes gem. § 9 Abs. 7 KStG

Im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung wurde durch § 9 Abs. 7 KStG eine Firmenwertabschreibung für *Share Deals* eingeführt.²⁾ Anders als im EStG, das die Firmenwertabschreibung für *Asset Deals* regelt, befindet sich in § 9 Abs. 7 1. TS KStG eine Legaldefinition des Firmenwertbegriffes. Demnach gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich der stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten als Firmenwert. Der Höhe nach ist der Firmenwert auf maximal 50 % der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten beschränkt.³⁾

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Firmenwertes im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung ist somit das handelsrechtliche Eigenkapital, das nach den Vorschriften des HGB zu ermitteln ist. Das HGB sieht keine ausdrückliche Definition des Eigenkapitals vor. Aus § 198 Abs. 1 HGB ergibt sich jedoch, dass das Eigenkapital eine Saldogröße zwischen den Posten der Aktivseite und den unsteuerlichen Rücklagen, den Rückstel-

*) MMag. Matthias Hofstätter und Mag. Patrick J. Weninger sind Assistenten am Institut für österreichisches und internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Grundlegend kritisch zum Abstellen auf handelsrechtliche Größen bereits Gassner, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Heft 10/2004, Seite T 74; Mitterlehner, Firmenwertabschreibung und Gruppenbesteuerung, SWK-Heft 14/15/2004, Seite S 503; Hofstätter/Plansky, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (359 ff.); Bachl, Negativer Firmenwert und andere Hindernisse, SWK-Heft 35/36/2004, Seite S 989.

2) Zur Kritik am Begriff der Firmenwertabschreibung vgl. Hofstätter/Plansky, RWZ 2004, 359 ff.

3) Vgl. Kohlhauser/Wette, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung – die Auswirkungen der Neueinführung einer Firmenwertabschreibung auf share deals, SWK-Heft 18/2004, Seite S 604; Hofstätter/Plansky, RWZ 2004, 361 f.; Bachl, SWK-Heft 35/36/2004, Seite S 989 Mühlechner, Gestaltungsmöglichkeiten, in Mühlechner/Zöchling/Trenkwalder (Hrsg.) Gruppenbesteuerung (2004) 127 (136), der nur die Firmenwertabschreibungsbasis auf 50 % beschränkt sieht.

lungen, den Verbindlichkeiten und den passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist.⁴⁾ Da direkt auf das in der handelsrechtlichen Bilanz der Beteiligungskörperschaft ausgewiesene Eigenkapital (inklusive der stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen) abgestellt wird, ist der Bilanzposten Eigenkapital in der Bilanz des Veräußerers entscheidend.

II. Ursachen für den Unterschied zwischen handelsrechtlichem Eigenkapital und steuerlichem Reinvermögen

Das handelsrechtliche Eigenkapital wird regelmäßig kleiner sein als das steuerliche Reinvermögen.⁵⁾ Dies ist darauf zurückzuführen, dass es Aufwendungen gibt, die zwar den handelsrechtlichen Gewinn mindern – § 196 HGB verpflichtet ausdrücklich zur Vollständigkeit von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung⁶⁾ –, steuerlich aber zu keiner Reduktion der Bemessungsgrundlage führen (daraus resultiert eine Mehr-Weniger-Rechnung, die in der Regel positiv ist). Diese Aufwendungen lassen sich zumeist entweder dem Katalog nicht abzugsfähiger Aufwendungen gem. § 20 EStG bzw. § 12 KStG zuordnen oder ergeben sich aus bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften.⁷⁾

Zu den nicht bzw. nicht zur Gänze abzugsfähigen Aufwendungen für Körperschaften gem. § 12 KStG⁸⁾ gehören Aufwendungen für Zwecke, die durch Stiftung oder Satzung vorgeschrieben sind (§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG), Betriebsausgaben nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind (§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG), Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG (§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG), Geld- und Sachzuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 5 EStG (§ 12 Abs. 1 Z 4 KStG), Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen, vorausgesetzt, die Spendenbegünstigung des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG greift nicht (§ 12 Abs. 1 Z 5 KStG), Personensteuern (§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG), Aufsichtsratsvergütungen (§ 12 Abs. 1 Z 7 KStG), Aufwendungen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen, mit endbesteuerten Kapitalerträgen bzw. mit Kapitalerträgen, die gem. § 21 Abs. 3 versteuert werden, stehen (§ 12 Abs. 2 KStG) sowie bestimmte Aufwendungen bei Teilwertabschreibungen und Verlusten i. Z. m. Beteiligungen i. S. d. § 10 KStG (§ 12 Abs. 3 KStG).

Besonders hervorzuheben ist an dieser Stelle das Verbot der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung gem. § 12 Abs. 3 Z 1 KStG. Wenn ein Gruppenträger ein Gruppenmitglied erwirbt, das zuvor eine Beteiligung in der Handelsbilanz ausschüttungsbedingt

⁴⁾ Vgl. *Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch⁸ (2002) 216; *Nowotny/M. Tichy* in *Straube* (Hrsg.) HGB II² (2000) § 198 Rz. 12.

⁵⁾ Es sind auch Fälle denkbar, in denen das handelsrechtliche Eigenkapital größer ist als das steuerliche Reinvermögen. Solche Konstellationen können allerdings für diese Untersuchung – mangels verfassungsrechtlicher Bedenklichkeit – außer Betracht bleiben. Übersteigt nämlich das handelsrechtliche Eigenkapital das steuerliche Reinvermögen, so kommt es zu keinem Abzug steuerlich nicht abzugsfähiger Aufwendungen bei der beteiligten Körperschaft unter dem Deckmantel der Firmenwertabschreibung (freilich unter der Prämisse, dass in die Abschreibungsbasis für den Firmenwert auch bei einem das steuerliche Reinvermögen übersteigenden handelsrechtlichen Eigenkapital keine steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen eingeflossen sind).

⁶⁾ Vgl. *Nowotny* in *Straube* (Hrsg.) HGB II² (2000) § 196 Rz. 57.

⁷⁾ Abzugsverbote, die sich aus steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften ergeben, lassen sich oft schwer systematisch und bilanztheoretisch erfassen. Siehe dazu *Seicht*, Steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften in bilanztheoretischer Sicht, *GesRZ* 2003, 59 (65 f.): „Nachdem nun schon seit Jahrzehnten ein Prozess der Aushöhlung des Maßgeblichkeitsprinzips läuft [...] ist es an der Zeit eine „fiskalistische Theorie der Steuerbilanz“ zu konzipieren. [...] Ihr vorgegebenes Ziel ist die kurzfristige Maximierung der Gewinnsteuern! [...] Wenn all dies erreicht sein wird, braucht sich niemand mehr die Frage zu stellen, ob die Steuerbilanz nun eine „dynamische“ oder eine „statisch-dynamische“ oder eine „dynamisch-statische“ ist. Sie wird ein ausschließlich fiskalistisches Gebilde sein.“

⁸⁾ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 20 Rz. 1 ff.; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG '88 (1996) § 12; *Doralt*, EStG⁴ (1. 7. 1999) § 20 Rz. 1 ff.; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz. 1014 ff.

abgeschrieben hat, so ist eine solche ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung aufgrund des § 12 Abs. 3 KStG in der Steuerbilanz nicht möglich.⁹⁾

Wichtige einschlägige steuerliche Ansatzverbote¹⁰⁾ bestehen bei Aufwandsrückstellungen (§ 9 Abs. 1 EStG), pauschalen Rückstellungen für drohende Verluste (§ 9 Abs. 3 EStG), Rückstellungen für Verpflichtungen zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums (§ 9 Abs. 4 EStG), Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften insoweit, als keine konkreten Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist (§ 9 Abs. 3 EStG) sowie pauschalen Wertberichtigungen für Forderungen (§ 6 Z 2a EStG).

Wichtige einschlägige Bewertungsvorschriften des Steuerrechts¹¹⁾ sind die zwingende Verteilung des Firmenwertes auf 15 Jahre (§ 8 Abs. 3 EStG), die zwingende Abschreibungsdauer von zumindest 8 Jahren bei Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (§ 8 Abs. 6 EStG), Sonderregelungen zur Abfertigungsrückstellung (§ 14 Abs. 1 bis 6 EStG), Sonderregelungen zur Pensionsrückstellung (§ 14 Abs. 7 bis 11 EStG), Sonderregelungen zur Abzinsung von Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie für Rückstellungen für Dienstnehmerjubiläumsgelder (§ 9 Abs. 5 EStG). Weiters kann es unter Umständen zu erheblichen Unterschieden bei der Abschreibungsdauer von Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz kommen (§ 8 Abs. 1 und 2 EStG).

Weitere Ursachen für ein niedrigeres handelsrechtliches Eigenkapital können etwa eine Tätigkeit, die steuerrechtlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist (das handelsrechtliche Eigenkapital aber dennoch reduziert) oder das Vorliegen einer verdeckten Einlage i. S. d. § 8 KStG sein.

Obige Aufzählung verdeutlicht, dass es wesentliche Aufwendungen gibt, die zwar handelsrechtlich gewinnmindernd berücksichtigt werden müssen, steuerlich aber nicht abgezogen werden dürfen. Es liegt somit auf der Hand, dass das handelsrechtliche Eigenkapital in der Regel betragsmäßig unter dem steuerlichen Reinvermögen liegen wird. Das Abstellen auf das handelsrechtliche Eigenkapital bei der Ermittlung des Firmenwertes hat zur Konsequenz, dass gerade jene Posten bei der Firmenwertermittlung die Abschreibungsbasis erhöhen, die durch die Mehr-Weniger-Rechnung aus der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeschieden sind. Insofern wird die Steuerschuld nur im Rahmen der Gruppenbesteuerung um diese steuerlich an sich nicht abzugsfähigen Aufwendungen gemindert – wenn auch gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre. Diese Ungleichbehandlung ist am verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu messen.

III. Verfassungsrechtliche Gleichheitsprüfung i. S. d. Art. 7 Abs. 1 B-VG

Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG verbietet es, Gleiches ungleich und gleichzeitig Ungleiches unsachlicherweise gleich zu behandeln.¹²⁾ Das Gleichheitsrecht kommt auch inländischen juristischen Personen zu, wenn der Schutz

⁹⁾ Allerdings ist es in diesem Fall fraglich, ob eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung letztendlich Einfluss auf die Höhe des Firmenwertes hat. Das – für die Höhe des Firmenwertes ausschlaggebende – handelsrechtliche Eigenkapital wird nämlich vielfach nicht durch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung tangiert, weil die Verminderung des handelsrechtlichen Eigenkapitals durch die Abschreibung der Beteiligung entweder durch einen Aktivtausch bzw durch eine Passivareduktion im Wesentlichen kompensiert werden wird.

¹⁰⁾ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 6 Rz. 133 ff.; *Doralt*, EStG⁴ (1. 7. 1999) § 9 Rz. 1 ff.; *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (1. 9. 2001) § 6 Rz. 214; *Doralt/Ruppe*, Grundriss I⁸ Rz. 396 ff.; *Seicht*, GesRZ 2003, 59 ff.

¹¹⁾ Siehe dazu *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 8 Rz. 34 ff.; *Doralt*, EStG⁴ (1. 7. 1999) § 14 Rz. 1 ff.; *Doralt*, EStG⁶ (1. 9. 2001) § 8 Rz. 36 ff. sowie 74 ff.; *Doralt/Ruppe*, Grundriss I⁸ Rz. 396 ff.; *Seicht*, GesRZ 2003, 59 ff.

¹²⁾ Vgl. *Öhlinger*, Verfassungsrecht⁴ (1999) Rz. 764; *Berka*, Die Grundrechte: Grundfreiheiten und Menschenrechte in Österreich (1999) Rz. 918.

vor Verletzungen des Gleichheitssgrundsatzes solche Merkmale betrifft, die auch für juristische Personen relevant sein können.¹³⁾ Für Zwecke der folgenden Untersuchung wird ein in Österreich steuerpflichtiges Unternehmen, dem die Abzugsfähigkeit der oben dargestellten Aufwendungen untersagt ist, und eine Unternehmensgruppe i. S. d. § 9 KStG verglichen.

§ 9 Abs. 7 KStG führt zweifelsfrei zu einer Ungleichbehandlung i. S. d. Art. 7 Abs. 1 B-VG. Während nämlich allen Steuerpflichtigen die Verminderung ihrer Steuerbemessungsgrundlage um die nicht abzugsfähigen Aufwendungen¹⁴⁾ untersagt ist, steht diese Möglichkeit einzig beteiligten Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung offen. Beteiligte Körperschaften können besagte Aufwendungen nämlich in einem gewissen Ausmaß¹⁵⁾ von ihrer Steuerbemessungsgrundlage in Abzug bringen – wenn auch verteilt über die Abschreibungsdauer des Firmenwertes. Freilich wird die Ungleichbehandlung, die aus steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften resultiert, insofern relativiert, als die Ungleichbehandlung zum Teil nur temporärer Natur ist, also Aufwendungen nur zeitlich beschränkt nicht abzugsfähig sind. Ein Beispiel dafür ist die Bildung einer pauschalen Wertberichtigung von Forderungen im Handelsrecht, die steuerlich nicht anerkannt ist. Bei tatsächlichem Forderungsausfall kommt es dann zu einem Aufwand im Steuerrecht, der handelsrechtlich zu keiner entsprechend erfolgswirksamen Buchung mehr führt. Die Dauer der zeitlichen Beschränkung kann aber zwischen den oben behandelten Ansatz- und Bewertungsvorschriften stark schwanken – sie ist etwa kurz bei pauschalen Wertberichtigungen von Forderungen, hingegen sehr lang bei Abfertigungsrückstellungen. In der Praxis ist derartigen temporären Differenzen aus steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften aber auf Grund der Tendenz zur Einheitsbilanzierung nur eine geringe Bedeutung beizumessen. Die Mehr-Weniger-Rechnung wird in der Praxis großteils durch endgültig wirksame steuerliche Abzugsverbote, also permanente Differenzen, verursacht.¹⁶⁾

Ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG liegt aber erst dann vor, wenn keine sachliche Rechtfertigung für die festgestellte Ungleichbehandlung vorgebracht werden kann. Es ist daher in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob die Ungleichbehandlung von beteiligten Körperschaften und nicht beteiligten Körperschaften zu rechtfertigen ist.

Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StReformG 2005¹⁷⁾ ist eine standortpolitische Motivation der Firmenwertabschreibung zu entnehmen. Wieso der Firmenwert im Rahmen der Gruppenbesteuerung deshalb aber auf Basis des handelsrechtlichen Eigenkapitals zu ermitteln ist, geht aus den Erläuterungen nicht hervor. Auch wenn die Erläuterungen dies nicht erwähnen, so könnte ein Grund etwa in einer Vereinfachung der Ermittlung liegen. Während nämlich das handelsrechtliche Eigenkapital direkt aus der Bilanz des Veräußerers abgelesen werden kann, muss das steuerliche Reinvermögen erst durch die Anpassungen im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung ermittelt werden. Dieses Argument kann aber nicht überzeugen, da das steuerliche Reinvermögen vergleichsweise einfach aus dem handelsrechtlichen Eigenkapital und dem Saldo der Mehr-Weniger-Rechnung errechnet werden kann. Im Übrigen kann das steuerliche Eigenkapital schon aus der nach § 4 Abs. 12 EStG verpflichtend zu führenden Eigenkapital-Evidenz abgeleitet werden. Es fällt daher kaum ein zusätzlicher Arbeitsaufwand an, wenn

¹³⁾ So VfSlg. 13.208/1992. Siehe auch *Berka*, Die Grundrechte (1999) Rz. 905.

¹⁴⁾ Vgl. dazu Abschnitt II.

¹⁵⁾ Begrenzung des Firmenwertes auf 50 % der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten gem. § 9 Abs. 7 1. TS KStG. Siehe für Gestaltungsmöglichkeiten *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 361 f.; *Hofstätter/Plansky*, Die Behandlung von Beteiligungen i. R. d. Gruppenbesteuerung, *ecolex* 2005, in Druck.

¹⁶⁾ Vgl. dazu eingehend inkl. einer Studie zum Verhalten österreichischer Unternehmen *Bertl/Greimel/Klostermann*, Das Maßgeblichkeitsprinzip und seine Auswirkungen auf die Erstellung von Handelsbilanzen, RWZ 2004, 106 (106 ff.).

¹⁷⁾ ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.

anstelle des handelsrechtlichen Eigenkapitals auf das steuerliche Reinvermögen abgestellt wird. Da der Zusammenhang zwischen dem standortpolitischen Argument und dem Abstellen auf das handelsrechtliche Eigenkapital – wenn überhaupt – nur sehr lose gegeben ist, lässt sich dies außerdem nach dem Gleichheitsgrundsatz u. E. nicht rechtfertigen.¹⁸⁾ Der Gleichheitsgrundsatz wird nämlich dann verletzt, wenn der Gesetzgeber „zur Zielerreichung völlig ungeeignete Mittel vorsieht oder wenn die vorhergesehenen, an sich geeigneten Mittel zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung führen“.¹⁹⁾

Doch auch das Abstellen auf das steuerliche Reinvermögen ist nicht in jedem Fall der Weisheit letzter Schluss. So verhindert etwa § 12 Abs. 3 Z 1 KStG lediglich die Steuerwirksamkeit der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung im Jahr ihrer Geltendmachung, nicht aber die Reduktion des Buchwertes der Beteiligung und somit des steuerlichen Reinvermögens.²⁰⁾ In diesem Fall zieht also die Nichtabzugsfähigkeit der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung keine Differenz zwischen handels- und steuerrechtlichem Eigenkapital nach sich; die Ermittlung des Firmenwertes würde demnach zu identischen Ergebnissen führen, unabhängig davon, ob auf das steuerliche Evidenzkonto oder auf das handelsrechtliche Eigenkapital abgestellt wird.

Ein anderer möglicher Rechtfertigungsgrund könnte sich dem Gesetzestext entnehmen lassen. § 9 Abs. 7 5. TS KStG normiert, dass die um die steuerlich berücksichtigten Fünftelbeträge verminderten steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten als der steuerlich maßgebende Buchwert der Beteiligung gelten. Das bedeutet, dass die Firmenwertabschreibung keinen endgültigen Steuervorteil darstellen muss. Vielmehr wird durch die Verminderung des Buchwertes der Beteiligung durch die Firmenwertabschreibung bei Veräußerung der Beteiligung ein höherer Veräußerungsgewinn erzielt, der steuerpflichtig ist. Dies mag als Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung von *Share Deals* innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe herangezogen werden²¹⁾ – was im Rahmen dieses Beitrags aber nicht untersucht werden soll. Die Heranziehung des handelsrechtlichen Eigenkapitals anstatt des steuerlichen Reinvermögens zur Berechnung des Firmenwertes lässt sich dadurch aber nicht rechtfertigen, weil die Beschränkung der *Wirkung* der Firmenwertabschreibung nichts mit der Berechnung ihrer Basis bzw. ihrer *Höhe* zu tun hat.

Da eine sachliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen – wenn auch getarnt als Firmenwertabschreibung – u. E. nicht vorliegt, erscheint das Abstellen auf das handelsrechtliche Eigenkapital als Grundlage der Firmenwertermittlung im Rahmen der Gruppenbesteuerung als verfassungsrechtlich bedenklich. Es ist unerklärlich, warum man aus-

¹⁸⁾ Vgl. dazu *Gassner*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Gelbe Briefe 1970, Nr. 63, 1 (3); *Berka*, Die Grundrechte Rz. 924. Unterstützt wird diese Ansicht auch dadurch, dass die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung ganz generell als eine sich deutlich abhebende Sonderregelung für Unternehmensgruppen betrachtet wird, die für das System der Gruppenbesteuerung nicht notwendig ist. Vgl. dazu auch *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 246 (247); *Doralt*, Firmenwertabschreibung von Beteiligungen – eine verantwortungsvolle Steuerpolitik? RdW 2004, 248 (248); *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 363.

¹⁹⁾ VfSlg. 12.227/1989.

²⁰⁾ Vgl. *Wiesner*, Beteiligungen und ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen, *ecolex* 1994, 118 (123): „Sollte eine ausschüttungsbedingte Abschreibung vorliegen, so ändert das Abzugsverbot nichts an den verminderten Buchwerten, das Abzugsverbot führt somit nicht zu einer zeitlichen Verschiebung der Steuerwirksamkeit, also zu einer Art Schwebeverlust, sondern zu einem endgültigen Neutralisieren des Aufwandes.“ Siehe dazu auch *Witzmann*, Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Bergmann* (Hrsg.) Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS Werilly (2000) 323 (331).

²¹⁾ Bei der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung kommt es zu einem Zinsvorteil. Während der Dauer der Firmenwertabschreibung können die Abschreibungsbeträge als Aufwandsposten angesetzt werden und der Buchwert der Beteiligung wird im gleichen Ausmaß reduziert. Das bedeutet im Falle der Veräußerung einen höheren Veräußerungsgewinn. Wenn keine Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden kann, wird der Buchwert der Beteiligung nicht reduziert und der Veräußerungsgewinn fällt im Falle der Veräußerung entsprechend geringer aus. Auf Grund des zeitlichen Auseinanderfallens zwischen Firmenwertabschreibung und Veräußerung ergibt sich ein Zinsvorteil.

schließlich beteiligten Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung die Abzugsfähigkeit steuerlich nicht abzugsfähiger Aufwendungen auf diese Weise gestatten will.

IV. Zusammenfassung und Würdigung

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Abschreibungsbasis für den Firmenwert gem. § 9 Abs. 7 KStG ist das handelsrechtliche Eigenkapital. Das handelsrechtliche Eigenkapital ist – bedingt durch den Katalog nicht abzugsfähiger Aufwendungen des § 12 KStG sowie einschlägiger Ansatz- und Bewertungsvorschriften – regelmäßig kleiner als das steuerliche Reinvermögen, weil es bedeutende Aufwendungen gibt, die handelsrechtlich verpflichtend gewinnmindernd berücksichtigt werden müssen, steuerlich aber nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt als im Handelsrecht in Abzug gebracht werden dürfen. Die Art der Ermittlung des Firmenwertes nach § 9 Abs. 7 KStG führt nun aber dazu, dass unter dem Deckmantel der Firmenwertabschreibung steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen in einem gewissen Ausmaß²²⁾ berücksichtigt werden können – wenn auch verteilt über die Abschreibungsdauer des Firmenwertes. Vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes des Art. 7 Abs. 1 B-VG erscheint diese Bestimmung verfassungsrechtlich bedenklich, weil kein sachlicher Grund ersichtlich ist, beteiligte Körperschaften i. S. d. § 9 KStG bezüglich der Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen ungleich zu behandeln als alle anderen Steuerpflichtigen. Durch ein Abstellen auf den Stand des steuerlichen Evidenzkontos nach § 4 Abs. 12 EStG bei der Errechnung der Abschreibungsbasis für den Firmenwert im Rahmen der Gruppenbesteuerung könnten die aufgezeigten Bedenken nahezu restlos ausgeräumt werden;²³⁾ lediglich in Fällen wie der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung könnte es dann noch zur steuerlichen Verwertung an sich nicht abzugsfähiger Aufwendungen unter dem Deckmantel der Firmenwertabschreibung kommen.

²²⁾ Vgl. § 9 Abs. 7 1. TS KStG. Siehe für Gestaltungsmöglichkeiten *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 361 f.

²³⁾ Dafür schon *Mitterlehner*, SWK-Heft 14/15/2004, Seite 702.

Antrag auf Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 i. d. F. d. AbgÄG 2004 für Betriebsaufgaben des Jahres 2004

(BMF) – § 124b Z 110 EStG 1988 i. d. F. des AbgÄG 2004 sieht vor, dass § 24 Abs. 6 EStG 1988 i. d. F. des AbgÄG 2004 auf Betriebsaufgaben vor In-Kraft-Treten des AbgÄG 2004 anzuwenden ist, wenn der Steuerpflichtige unwiderruflich erklärt, dass § 24 Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2004 auf ihn angewendet werden soll. Die Erklärung ist bis zum Ablauf jenes Kalenderjahres abzugeben, in dem eine nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 i. d. F. vor dem AbgÄG 2004 schädliche Überlassung oder Verwendung erfolgt ist.

Das AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, ist am 30. 12. 2004 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden. Die in § 124b Z 110 EStG 1988 vorgesehene Optionsmöglichkeit hat daher für Betriebsaufgabefälle der Jahre 2004 oder früher, bei denen im Jahr 2004 eine schädliche Überlassung oder Verwendung erfolgt ist, nur am 31. 12. 2004 erfolgen können.

Für derartige Fälle bestehen nach Ansicht des BMF keine Bedenken, wenn bis zum 11. 4. 2005 eingebrachte Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) gegen die Versäumung dieser (tatsächlich nur eintägigen) Frist bewilligt werden, weil davon ausgegangen werden kann, dass die Partei ohne grobes Verschulden durch die erst einen Tag vor Fristablauf erfolgte Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt verhindert war, die Frist einzuhalten. (*BMF vom 18. 3. 2005*)