

Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe und Beteiligungszuschreibung

Die gemeinsam mit der Gruppenbesteuerung eingeführte Firmenwertabschreibung beim Share Deal wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf. Gänzlich unbeachtet blieb jedoch bisher das Zusammenspiel mit der Zuschreibungsvorschrift des § 6 Z 13 EStG. Gerade dieses Zusammenspiel könnte aber massive Auswirkungen auf die steuerliche Praxis haben. Schließlich wird der Beteiligungsbuchwert gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG um die steuermindernd geltend gemachten Firmenwertabschreibungen gekürzt. Da der Teilwert davon jedoch unberührt bleibt und daher regelmäßig über dem gekürzten Buchwert liegt, stellt sich die Frage, ob dies nicht gleichzeitig eine steuerwirksame Beteiligungszuschreibung nach sich zieht. Die Folge wäre eine sofortige „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung.

1. Problemstellung

Gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG wird der Buchwert einer erworbenen Beteiligung an einem (zukünftigen) Gruppenmitglied um steuerlich zu berücksichtigende Firmenwertfünftelbeträge gekürzt. Dies soll bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung dazu führen, dass es zu einer „Nachversteuerung“ der geltend gemachten Firmenwertabschreibung kommt. Es gilt jedoch zu beachten, dass mit der Kürzung des Beteiligungsbuchwerts nicht zwingend auch eine Minderung des Teilwerts der Beteiligung einhergeht. Der durch § 9 Abs 7 TS 5 KStG gekürzte Buchwert liegt daher regelmäßig unter dem Teilwert. Dies wirft bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe die Frage auf, ob die dabei vorzunehmende Kürzung des Beteiligungsbuchwerts eine steuerpflichtige Zuschreibung nach sich zieht. Die Auswirkungen einer solchen Beteiligungszuschreibung wären gravierend. Eine mit der Firmenwertabschreibung einhergehende steuerpflichtige Zuschreibung würde nämlich zu dem geradezu kuriosen Ergebnis führen, dass die durch die Firmenwertabschreibung bewirkte (vorläufige) Steuerminde- rung durch die damit einhergehende Zuschreibung vollständig kompensiert wird. Es käme somit bereits zum Zeitpunkt einer Zuschreibung und nicht erst bei der tatsächlichen Realisation zur „Nachversteuerung“ der steuerlich geltend gemachten Firmenwertfünftelbeträge.

2. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern

Liegt der Teilwert von Beteiligungen des nicht abnutzbaren Anlagevermögens unter dem Buchwert, besteht gem § 6 Z 2 lit a EStG ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung. Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende haben gem § 5 Abs 1 EStG jedoch die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Da gem § 204 Abs 2 UGB eine Verpflichtung zur außerplanmäßigen Abschreibung besteht, wenn der beizulegende Wert den Buchwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unterschreitet,¹⁾ besteht für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende auch

eine steuerrechtliche Teilwertabschreibungspflicht.²⁾ Eine Teilwertabschreibung kürzt grundsätzlich den steuerpflichtigen Gewinn. Die mit dem StRefG 2005³⁾ eingeführte Gruppenbesteuerung sieht jedoch eine Einschränkung der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen vor.⁴⁾ So sind innerhalb einer Unternehmensgruppe gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG „[b]ei der Gewinnermittlung [...] Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig.“ Dieser Ausschluss der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage damit begründet, dass „Verluste unmittelbar bei der Gruppenmutter berücksichtigt werden.“⁵⁾ Teilwertabschreibungen würden daher ohnehin bereits „durch die Übernahme der Verluste der Beteiligungskörperschaft bei der beteiligten Körperschaft bzw. letztlich beim Gruppenträger wirksam werden.“⁶⁾ § 9 Abs 7 Satz 1 KStG soll demnach eine doppelte Verwertung von Verlusten verhindern.⁷⁾ Die Regelung

2) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 6 Tz 114a; weiters *Zorn*, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186 (187); *derselbe*, Entwicklungen im Abgabenrecht, in *Jablonek/Mayer/Pesendorfer* (Hrsg), 125 Jahre Verwaltungsgerichtshof (2002) 65 (69); *derselbe*, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 179 (189 und 197).

3) BGBl I 2004/57.

4) Weitere Einschränkungen finden sich in § 10 Abs 3 und § 12 Abs 3 KStG. Vgl dazu *Fürsinn*, Teilwertabschreibung von Beteiligungen im Steuerrecht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten (2010) 165 (165 ff).

5) ErRV 451 BlgNR 22. GP, 7.

6) ErRV 451 BlgNR 22. GP, 26.

7) Vgl *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung – Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes, SWK 2004, S 347 (S 352); *Grünberger*, Was Unternehmer über die Gruppenbesteuerung wissen sollten, SWK 2005, S 383 (S 389 ff); *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 9 Rz 191; *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, S 306 (S 309); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) K296; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 384; *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 (633); kritisch dazu *Burgstaller/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 291 (304 ff); *Haslinger*, Die Veräußerung von Beteiligungen (2006) 118; *Kohlhauser*, Steuerfalle Gruppenbesteuerung?, SWK 2004, S 867 (S 868); *Petritz/Puchner*, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 231 (231 ff); *Staringer*, Abschreibungsverbote für Beteiligungen im Konzern, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 189 (203 ff).

1) Gem § 204 Abs 2 Satz 2 UGB dürfen „[b]ei Finanzanlagen [...] solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.“

normiert daher die Steuerneutralität von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Es kommt zwar gem § 6 Z 2 lit a EStG zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts. Die Teilwertabschreibung wirkt sich steuerlich aber nicht gewinnmindernd aus.⁸⁾

Stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe für eine gem § 204 Abs 2 oder § 207 UGB vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen, so ist gem § 208 Abs 1 UGB eine Wertaufholung verpflichtend vorzunehmen.⁹⁾ § 208 Abs 2 UGB sieht zwar eine von der steuerrechtlichen Bewertung wechselseitig abhängige Durchbrechung dieser Wertaufholungspflicht vor:¹⁰⁾ „Von der Zuschreibung gemäß Abs. 1 darf abgesehen werden, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, daß er auch im Jahresabschluß beibehalten wird.“ Bei Beteiligungen iSd § 228 Abs 1 UGB wird das unternehmensrechtliche Wertaufholungswahlrecht aber durch die Bestimmung des § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG ausgehebelt:¹¹⁾ „Soweit nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen. Dies hat nur insoweit zu erfolgen, als es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB handelt.“ Im Ergebnis besteht bei (bestimmten) Beteiligungen

daher sowohl steuerrechtlich als auch unternehmensrechtlich eine Zuschreibungspflicht.

Eine Zuschreibung erhöht grundsätzlich auch den steuerpflichtigen Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres. Umstritten ist bei Zuschreibungen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern aber, ob diese gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG ebenfalls steuerneutral bleiben. Nach Auffassung der Verwaltungspraxis¹²⁾ und Teilen des Schrifttums¹³⁾ folgt die steuerrechtliche Behandlung von Zuschreibungen jener der vorangehenden Teilwertabschreibung. Demnach seien Zuschreibungen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG steuerneutral, weil die vorangehenden Teilwertabschreibungen nicht abzugsfähig waren. Die Gegenmeinung hält dieser Auffassung jedoch den Wortlaut des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG entgegen, der eben nur Teilwertabschreibungen, nicht hingegen Zuschreibungen erfasst. Darüber hinaus spreche auch die Steuerpflicht späterer Veräußerungsgewinne tendenziell für die Steuerwirksamkeit von Zuschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern.¹⁴⁾ Es ist in Hinblick auf den unterschiedlichen Meinungsstand im Schrifttum daher offen, ob auch Beteiligungszuschreibungen gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG steuerneutral bleiben.¹⁵⁾

3. Bedingt die Kürzung des Beteiligungsbuchwerts gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG eine steuerrechtliche Zuschreibung?

Bei qualifizierten Beteiligungserwerben hat die erwerbende Gruppengesellschaft gem § 9 Abs 7 KStG verpflichtend eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen.¹⁶⁾ Der ermittelte Firmenwert ist gem § 9 Abs 7 TS 1 Satz 2 KStG gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen und führt zu einer Minderung des körperschaftsteuerlichen Gewinns.¹⁷⁾ Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe soll aber zu keiner endgültigen Steuerersparnis führen, sondern im Ergebnis lediglich eine

- 8) Vgl Burgstaller/Haslinger in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 293 f; Haslinger, Die Veräußerung von Beteiligungen 23; Kohlhauser, SWK 2004, S 869; Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 9 Tz 385; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K297; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 633.
- 9) Zur Frage der Bedeutung des Erfordernisses der Identität der Gründe siehe VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074; vgl dazu Fritz-Schmied, Zur Notwendigkeit eines umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips, ÖStZ 2009, 508 (510 ff); Kirchmayr-Schliesselberger/Achatz, Zuschreibungen als umgekehrte Teilwertabschreibungen, taxlex 2010, 261 (261); Marchgraber/Titz, Zuschreibung von Beteiligungen – Eine Frage für den EuGH?, ÖStZ 2009, 560 (560 ff); oV, VwGH zur Zuschreibung von Beteiligungen, RdW 2009, 429 (429); Petritz/Schatzl, VwGH zum Wertaufholungsgebot bei Beteiligungen, SWK 2009, S 692, (S 692 ff); Rauscher, Nochmals: VwGH zum Wertaufholungsgebot bei Beteiligungen, Leserbrief, SWK 2009, T 179 (T 179); Schlager, Zuschreibung von Beteiligungen – Keine Frage für den EuGH, RdW 2010, 53 (53 ff); Staringer, Wertaufholung und Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen im Konzern, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten (2010) 185 (192 ff); Stefaner, Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, RdW 2010, 245 (246); Titz, VwGH: Keine Identität der Gründe für Zuschreibung erforderlich, ecolex 2009, 710 (710 ff); Urtz, Zuschreibungspflicht von Beteiligungen (§ 6 Z 13 EStG) – aktuelle Entwicklungen durch das VwGH-Erkenntnis vom 22. 4. 2009, 2007/15/0074, in BMF/JKU (Hrsg), Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 511 (526 ff); Wiesner/Hirschler, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz für die Gewinnermittlung rechnungslegungspflichtiger Unternehmer – Irrt der VwGH?, RWZ 2009, 171 (171 ff).
- 10) Vgl dazu mwN Staringer in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 188 ff.
- 11) Vgl Aman, Steuerliches Wertaufholungsgebot für Beteiligungen, ÖStZ 1997, 140 (141); Bertl, Auswirkungen des EU-GesRÄG auf die steuerliche Gewinnermittlung, RWZ 1997, 13 (16); Bertl/Hirschler, Zuschreibung bei Finanzanlagevermögen, RWZ 1997, 104 (104 ff); Doralt, EU-GesRÄG: Einschränkung des gemilderten Niederstwertprinzips – Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht ident, RdW 1997, 40 (40 ff); Doralt/Mayr, EStG⁶ (2001) § 6 Rz 421; Eberhartinger/Plassak in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (2010) § 208 Rz 65; Urnik/Urtz in Straube (Hrsg), Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, 2. Band, Rechnungslegung³ (2011) § 208 Rz 18; Kormesser, Zuschreibungspflicht gem § 6 Z 13 vorletzter und letzter Satz EStG idF AbgÄG 1996, ÖStZ 1999, 641 (642); Lang, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der Wertänderungen von Beteiligungen, GesRZ 1997, 80 (87); derselbe, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit nach § 6 Z 13 EStG, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts – GS Gassner (2005) 475 (479); Rief, Steuerliches Wertaufholungsgebot für Beteiligungen – Versuch einer Interpretation, FJ 1997, 33 (36); Staringer, Die neue Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen, SWK 1997, S 202 (S 203); derselbe in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 189 f; Urtz, Steuerwirksame Zuschreibung einer Beteiligung nach steuerwirksamer und steuerunwirksamer Teilwertabschreibung, SWK 1997, S 501 (S 503); derselbe, Zuschreibung von Beteiligungen, in Kauba/Urtz, SWK-Sonderheft, Bilanzierung von Beteiligungen (1999) 43 (46).

12) KStR 2001, Rz 446.

13) Vgl Haslehner, Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, taxlex 2010, 185 (187 ff); Hirschler/Schindler, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa?, IStR 2005, 505 (511); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² (2008) K299; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 497; dieselben, RdW 2004, 633; im Ergebnis auch Stefaner, RdW 2010, 247 f; vgl weiters Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 6 Tz 260; tendenziell wohl zustimmend Zöchling, Steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und spätere steuerwirksame Zuschreibung?, RdW 2012, 51 (53).

14) Vgl Burgstaller/Haslinger in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung 298 ff; Haslinger, Die Veräußerung von Beteiligungen 23 ff; Lang, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit nach § 6 Z 13 EStG 1988, in Djanani/Kofler/Steckel (Hrsg), Anpassungsprozesse in Wirtschaft und Recht – FS Lexa (2002) 515 (535); derselbe, GesRZ 1997, 88 ff; derselbe in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), GS Gassner 482 ff; Rief, FJ 1997, 35 f; Staringer, SWK 1997, S 205; Urtz, SWK 1997, S 504; derselbe in Kauba/Urtz, SWK-Sonderheft, Bilanzierung von Beteiligungen 70 ff. Auch der deutsche BFH hat diese Auffassung für Wertaufholungen ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen vertreten. Siehe BFH 19. 8. 2009, I R 1/09, BStBl II 2010, 225.

15) So Staringer in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 203.

16) Zu den Anwendungsvoraussetzungen der Firmenwertabschreibung vgl Damböck, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 123 (124 ff); Haidenthaler/Preining in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Rz 40 ff, 171 (187 ff); Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 9 Rz 90 ff; Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 9 Tz 399 ff; Weninger, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals (2008) 22 ff; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K318 ff.

17) Gem § 9 Abs 7 TS 4 KStG gilt dies auch für den Fall eines negativen Firmenwerts, der demgegenüber aber über 15 Jahre verteilt gewinnerhöhend anzusetzen ist. Die praktische Bedeutung der negativen Firmenwertabschreibung hält sich jedoch in Grenzen, weshalb im Rahmen dieses Beitrags darauf nicht näher eingegangen wird.

Steuerstundung bewirken. Dies soll dadurch erreicht werden, dass gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG die steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftel den steuerrechtlichen Buchwert der Beteiligung an der erworbenen Tochtergesellschaft vermindern.¹⁸⁾ Bei einer späteren Veräußerung einer firmenwertabgeschriebenen Beteiligung soll es daher zu einer „Nachversteuerung“ der steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftel kommen,¹⁹⁾ weil diese den steuerpflichtigen Veräußerungserlös erhöhen.²⁰⁾

Fraglich ist bei Buchwertkürzungen iSd § 9 Abs 7 TS 5 KStG der Einfluss der bei Beteiligungen grundsätzlich bestehenden Zuschreibungspflicht gem § 208 UGB iVm § 6 Z 13 EStG. Schließlich bleiben der Teilwert und der beizulegende Wert der erworbenen Beteiligung von der Bestimmung des § 9 Abs 7 TS 5 KStG unberührt. Demnach mindert sich zwar der (steuerrechtliche) Buchwert der Beteiligung. Der Teilwert und der beizulegende Wert entsprechen grundsätzlich jedoch nach wie vor den Anschaffungskosten.²¹⁾ Es stellt sich daher zunächst die Frage, ob die Kürzung des Buchwerts der erworbenen Beteiligung gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG eine Zuschreibungspflicht nach sich zieht: Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe führt lediglich zu einer Kürzung des *steuerrechtlichen* Buchwerts der erworbenen Beteiligung. Der *unternehmensrechtliche* Wertansatz wird dadurch nicht beeinflusst. Demnach besteht aus unternehmensrechtlicher Sicht aber auch keine Wertaufholungspflicht iSd § 208 Abs 1 UGB, weil gar keine außerplanmäßige Abschreibung iSd § 204 Abs 2 oder § 207 UGB vorgenommen wurde. Der Wortlaut des § 6 Z 13 Satz 2 EStG setzt zwar gar nicht voraus, dass eine unternehmensrechtliche Wertaufholung auch tatsächlich vorgenommen wird. Es ist lediglich erforderlich, dass eine Zuschreibung *nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zulässig* ist. Es wäre daher auf den ersten Blick denkbar, dass die durch § 9 Abs 7 TS 5 KStG bewirkte Kürzung des Beteiligungsbuchwerts eine steuerrechtliche Zuschreibungspflicht gem § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG nach sich zieht, obwohl eine unternehmensrechtliche Wertaufholung im konkreten Fall gar nicht möglich ist. Dagegen spricht jedoch, dass gem § 208

Abs 1 UGB eine Wertaufholungspflicht nur dann gegeben ist, wenn sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstellt, dass die Gründe für eine Abschreibung gem § 204 Abs 2 UGB oder § 207 UGB nicht mehr bestehen. Die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lassen eine Zuschreibung somit nur dann zu, wenn zuvor eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wurde.²²⁾ Im Ergebnis sprechen daher gute Gründe gegen eine Zuschreibungspflicht, wenn der Beteiligungsbuchwert allein aufgrund der in § 9 Abs 7 TS 5 KStG normierten Buchwertkürzung unter dem Teilwert liegt.

Selbst wenn jedoch keine steuerrechtliche Zuschreibungspflicht besteht, steht der erwerbenden Körperschaft nach dem Wortlaut des § 6 Z 2 lit a Satz 3 EStG immer noch die Möglichkeit offen, eine „freiwillige“ Zuschreibung auf die erworbene Beteiligung vorzunehmen, wenn die Beteiligung bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört hat. Die beteiligte Körperschaft hätte es daher selbst in der Hand, die durch § 9 Abs 7 TS 5 KStG bewirkte Kürzung des Beteiligungsbuchwerts „rückgängig“ zu machen. Allenfalls könnte vorgebracht werden, dass der in § 6 Z 2 lit a letzter Satz EStG enthaltene Verweis auf § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG einschränkend zu interpretieren ist und das Zuschreibungswahlrecht des § 6 Z 2 lit a Satz 3 EStG im Anwendungsbereich des § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG gar nicht zur Verfügung steht.²³⁾ Der Wortlaut des § 6 Z 2 lit a letzter Satz EStG deutet jedoch in eine andere Richtung: „Z 13 vorletzter und letzter Satz sind zu beachten.“

4. Die Auswirkungen einer Beteiligungszuschreibung auf die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe

Wenngleich die besseren Argumente dafür sprechen, dass die Kürzung des Beteiligungsbuchwerts gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG keine steuerrechtliche Zuschreibungspflicht bedingt, kann die erwerbende Körperschaft – wie dargestellt – dem Wortlaut des Gesetzes nach zumindest vom in § 6 Z 2 lit a Satz 3 EStG normierten Zuschreibungswahlrecht Gebrauch machen. Es stellt sich daher die Frage, welche steuerlichen Auswirkungen eine wahlweise vorgenommene Zuschreibung nach sich ziehen würde.

Die Steuerwirksamkeit einer Zuschreibung auf eine Beteiligung an einem Gruppenmitglied ist umstritten.²⁴⁾ Es spielt aber bei einer aufgrund von Buchwertkürzungen gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG vorgenommenen Beteiligungszuschreibung gar keine Rolle, welcher Auslegungsvariante für Zwecke des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG gefolgt wird: Jene Auffassung, die im Anwendungsbereich des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG von einer Steuerneutralität der Zuschreibung ausgeht, begründet dies damit, dass die vorausgegangene Teilwertabschreibung nicht abzugsfähig war, während die gegenteilige Auffassung ohnehin von einer Steuer-

18) Bemerkenswert ist die noch aus § 9 Abs 7 TS 5 KStG idF StRefG 2005 ableitbare Annahme des Gesetzgebers, dass die steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftelbeträge eine Kürzung der steuerrechtlichen Anschaffungskosten bewirken sollen. So war ursprünglich vorgesehen, dass die um die steuerlich geltend gemachten Firmenwertfünftel verminderten Anschaffungskosten als steuerrechtlicher Buchwert der Beteiligung gelten. Mit dem AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) kam es aber zu einer Änderung des § 9 Abs 7 TS 5 KStG. Nach den Materialien (ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 18) wird dadurch klargestellt, „dass die Firmenwert-Fünftelbeträge ebenso den Buchwert der Beteiligung vermindern (bzw. erhöhen) wie Teilwertabschreibungen (bzw. Zuschreibungen).“ Wenngleich der Stammfassung des § 9 Abs 7 TS 5 KStG idF StRefG 2005 also noch eine andere Annahme zugrunde lag, sollen die Anschaffungskosten der Beteiligung an einem Gruppenmitglied durch die Firmenwertabschreibung nun offenbar doch unberührt bleiben.

19) Die Firmenwertabschreibung steht grundsätzlich nur beim Erwerb einer Inlandsgesellschaft zu, weil § 9 Abs 7 Satz 2 KStG bloß die Anschaffung einer betriebsführenden *unbeschränkt steuerpflichtigen* Beteiligungskörperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG erfasst. Demnach berechtigt aber auch der Erwerb einer doppelt ansässigen Gesellschaft zur Firmenwertabschreibung. Vgl dazu *Bruckner*, Gruppenbesteuerung – Top oder Flop? Die neue Firmenwertabschreibung beim Share-Deal, ÖStZ 2005, 257 (259); *Damböck* in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg), Gruppenbesteuerung 129; *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988¹⁴ § 9 Tz 729; *Weninger*, Firmenwertabschreibung 31; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 9 Tz 453; aA *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Rz 47, 190, unter Verweis auf *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 2 Rz 31, 21 (36).

20) Vgl dazu auch *Bruckner*, ÖStZ 2005, 262; *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 7 Rz 39, 187.

21) Der Teilwert entspricht hingegen dem Buchwert vor der Kürzung durch die steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftel, sofern dieser von den Anschaffungskosten abweicht.

22) Vgl *Bertl/Fraberger*, Zuschreibungen, RWZ 1998, 339 (339); *Geist* in *Jabornegg* (Hrsg), Kommentar zum HGB (1997) § 208 Rz 1; weiters *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶ (1996) § 280 Rz 9; *Winkeljohann/Tatzner* in *Ellrott/Forscher/Hoyos/Winkeljohann* (Hrsg), Beck'scher Bilanzkommentar⁶ (2006) § 280 Rz 18.

23) Im Schrifttum findet sich eine solche Auffassung bislang jedoch nicht. Zur Frage des Verweises von § 6 Z 2 lit a EStG idF vor BBG 2011 auf § 6 Z 13 Satz 3 EStG vgl *Kauba*, AbgÄG 1996: Zeitlicher Anwendungsbereich des Aktivierungsgebotes nach § 6 Z 2 lit a EStG, RdW 1997, 305 (305 ff); *Rief*, Steuerliches Wertaufholungsgebot für Beteiligungen – Versuch einer Interpretation, FJ 1997, 33 (33 ff); zur Diskussion seit dem BBG 2011 vgl *Jakom/Laudacher*, EStG⁵ (2012) § 6 Rz 92; *Zorn/Petritz* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), ESt⁴⁸ § 6 Z 13 Rz 5.

24) Siehe bereits Punkt 2. in diesem Beitrag.

wirksamkeit der Zuschreibung ausgeht. Bei einer Buchwertkürzung gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG sinkt der Buchwert aber gerade nicht aufgrund einer *steuerneutralen* Teilwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 Satz 1 KStG. Vielmehr kürzen die *steuerwirksamen* Firmenwertfünftel den Beteiligungsbuchwert. Demnach greift die von der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums vorgebrachte Begründung für eine Zuschreibungsneutralität in diesen Fällen gar nicht. Geht man daher davon aus, dass eine steuerrechtliche Zuschreibung, die aufgrund der gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG erfolgten Kürzung des Beteiligungsbuchwerts vorgenommen wird, steuerwirksam zu erfolgen hat, so wird die steuerliche Wirkung der Firmenwertabschreibung dadurch neutralisiert. Der steuerliche (Stundungs-)Effekt, der durch die steuerwirksamen Firmenwertfünftel erreicht werden soll, würde durch das Zusammenspiel von § 9 Abs 7 TS 5 KStG und den steuerrechtlichen Zuschreibungsregelungen zunichte gemacht werden.²⁵⁾ Da eine Buchwertkürzung gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG aber ohnehin keine Zuschreibungspflicht, sondern lediglich ein Zuschreibungswahlrecht nach sich zieht, kann die beteiligte Körperschaft grundsätzlich selbst darüber entscheiden, ob die „Nachversteuerung“ der steuermindernd geltend gemachten Firmenwertfünftel sofort oder erst im Jahr der Veräußerung einsetzen soll.

5. Zuschreibungspflicht bei zwischenzeitiger außerplanmäßiger Abschreibung

Wenngleich die Buchwertkürzung iSd § 9 Abs 7 TS 5 KStG für sich genommen noch keine Zuschreibungspflicht auslöst, kann sich in bestimmten Konstellationen eine solche dennoch ergeben und somit zwingend zur „Nachversteuerung“ der bislang geltend gemachten Firmenwertfünftel führen. Wird nämlich während des Bestehens der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen und fallen die Gründe dafür in einem späteren Geschäftsjahr wieder weg,²⁶⁾ ist gem § 208 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG verpflichtend eine unternehmensrechtliche Wertaufholung vorzunehmen.²⁷⁾ Da die unternehmensrechtliche Zulässigkeit einer Zuschreibung bereits ausreicht, um die Anwendungsvoraussetzung des § 6 Z 13 Satz 2 EStG zu erfüllen, zieht eine nach einer zwischenzeitigen außerplanmäßigen Abschreibung eingetretene Wertsteigerung auch eine steuerrechtliche Zuschreibungspflicht nach sich. Die in § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG normierte Rechtsfolge hängt dabei weder vom Ausmaß der unternehmensrechtlichen Wertaufholung noch vom Betrag der zuvor vorgenommenen Teilwertabschreibung ab.²⁸⁾

Sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG erfüllt, „*hat der Steuerpflichtige [...] den höheren Teilwert anzusetzen.*“²⁹⁾ Selbst wenn also der Betrag der im Steuerrecht vorzunehmenden Teilwertabschreibung aufgrund des bereits durch § 9 Abs 7 TS 5 KStG geminderten Buchwerts deutlich geringer ausfällt, als jener der außerplanmäßigen Abschreibung iSd § 204 Abs 2 UGB, schränkt dies das Ausmaß einer zukünftigen Zuschreibung nach dem Wortlaut des § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG in keinsten Weise ein. Der in § 6 Z 13 Satz 2 EStG normierte zwingende Ansatz des höheren Teilwerts kann daher zu einer „Nachversteuerung“ der bislang geltend gemachten Firmenwertfünftel führen. Denkbar wäre etwa folgender Fall: Eine Beteiligung wurde zu Beginn des Jahres X1 um 1.000 erworben. Der gem § 9 Abs 7 TS 1 KStG ermittelte Firmenwert beträgt 150. Die Abschreibung des Firmenwerts über 15 Jahre bewirkt aufgrund der in § 9 Abs 7 TS 5 KStG normierten Buchwertkürzung, dass der steuerrechtliche Buchwert am Ende des Jahres X15 bei 850 liegt,³⁰⁾ während der unternehmensrechtliche Buchwert nach wie vor 1.000 beträgt. Sinken der beizulegende Wert und der Teilwert im Jahr X16 auf 800, ist im Steuerrecht eine Teilwertabschreibung iHv 50, im Unternehmensrecht hingegen eine außerplanmäßige Abschreibung iHv 200 vorzunehmen. Steigen der beizulegende Wert und der Teilwert im Jahr X17 wieder auf 1.000, hat in der Unternehmensbilanz eine Wertaufholung iHv 200 zu erfolgen. Da gem § 6 Z 13 Satz 2 EStG auch steuerrechtlich auf den höheren Teilwert zuzuschreiben ist, wird durch die eingetretene Wertsteigerung nicht nur die im Jahr X16 vorgenommene Teilwertabschreibung iHv 50, sondern auch die in den Jahren X1-X15 vorgenommene Firmenwertabschreibung iHv 150 „rückgängig gemacht“.

Wertschwankungen einer erworbenen Beteiligung an einem Gruppenmitglied können demnach dazu führen, dass die bislang geltend gemachten Firmenwertfünftel bereits deutlich vor der tatsächlichen Veräußerung „nachversteuert“ werden müssen. Dazu kommt es immer dann, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerrechtlichen Buchwert vor einer gem § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG verpflichtend vorzunehmenden Zuschreibung und dem gestiegenen Teilwert höher als die in einem früheren Wirtschaftsjahr vorgenommene Teilwertabschreibung – aufgrund derer sich die Zuschreibungspflicht überhaupt erst ergeben kann – ist. In diesem Fall geht nämlich das Ausmaß der vorzunehmenden Zuschreibung über den Betrag der seinerzeit vorgenommenen Teilwertabschreibung hinaus und führt insoweit zur „Nachversteuerung“ der geltend gemachten Firmenwertfünftel. Freilich stellt sich wiederum die Frage, ob die Zuschreibung überhaupt steuerwirksam ist. Selbst wenn man aber die von der Finanzverwaltung

25) Würde man hingegen trotz vorangehender Steuerwirksamkeit der Firmenwertfünftel von einer Steuerneutralität der Zuschreibung ausgehen – die wohl mit § 9 Abs 7 Satz 1 KStG begründet werden müsste –, würde die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe durch eine wahlweise vorgenommene Zuschreibung nicht bloß eine Steuerstundung bewirken, sondern zu einer endgültigen Steuerersparnis führen: Da der Buchwert der Beteiligung sich zwar gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG um die steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftel vermindern, gleichzeitig aber aufgrund einer (steuerneutralen) Zuschreibung wieder erhöhen würde, hätte die Firmenwertabschreibung keine Auswirkung auf einen späteren Veräußerungsgewinn oder -verlust und würde im Ergebnis daher zu einer endgültigen Minderung des körperschaftsteuerlichen Gewinns führen.

26) Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Zuschreibungspflicht bei jedweder Wertsteigerung geboten. Ein Wegfall exakt jener Gründe, die zur vorangehenden außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, ist demnach nicht erforderlich. Siehe dazu FN 9 in diesem Beitrag.

27) Siehe dazu bereits Punkt 2. in diesem Beitrag.

28) Für Zuschreibungen iSd § 6 Z 13 Satz 1 EStG ist die unternehmensrechtliche Wertaufholung hingegen schon maßgebend. Zur Diskussion der Rechtsfolgen des § 6 Z 13 Satz 1 EStG bei unterschiedlichen Wertansätzen in Unternehmens- und Steuerbilanz vgl *Feichtner/Fraberger*, Steuerwirksamkeit

von Zuschreibungen gem. § 204 Abs. 3 HGB, RWZ 1994, 226 (226 ff); *Lang in Djanani/Kofler/Steckel* (Hrsg), FS Lexa 533 ff; *derselbe in Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), GS Gassner 482 f; *Urtz*, Rechtsfolgen des § 6 Z 13 EStG bei handels- und steuerrechtlich unterschiedlichen Wertansätzen, SWK 1997, S 309 (S 309 ff).

29) Zwar fehlt es in § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG an der in § 6 Z 13 Satz 1 EStG normierten Rechtsfolge der Gewinnerhöhung. Allerdings wird im Schrifttum vorgebracht, dass auch eine an Stelle der Zuschreibung vorgenommene Veräußerung steuerpflichtig wäre. Daher wirke eine Zuschreibung iSd § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG gewinnerhöhend, wenn nicht auch für Veräußerungsgewinne eine Befreiung besteht. Vgl dazu *Lang in Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), GS Gassner 489; *derselbe*, GesRZ 1997, 88.

30) Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass auch das „erste“ Firmenwertfünftel geltend gemacht werden kann. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ginge dieses bei unterjähriger Beteiligungsanschaffung grundsätzlich verloren. Siehe KStR 2001, Rz 475; vgl dazu mwN *Stefaner/Weninger in Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), KStG § 9 Rz 113; *Urtz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 9 Tz 483 ff.

und Teilen des Schrifttums dafür vorgebrachte Begründung als überzeugend erachtet, verfährt sie nur insofern, als die Zuschreibung eine „Rückgängigmachung“ der seinerzeit gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG steuerneutral vorgenommenen Teilwertabschreibung bewirkt. Davon abgesehen ist aber jedenfalls von einer Steuerpflicht der Zuschreibung auszugehen. Gerade in volatilen Zeiten könnte dem Zusammenspiel der durch die Firmenwertabschreibung bewirkten Buchwertkürzung gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG und der Zuschreibungsregelungen des § 208 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG somit große praktische Bedeutung zukommen.

6. „Verdrängung“ des Anwendungsbereichs der Beteiligungszuschreibung?

Das Zusammenspiel der Buchwertkürzungsvorschrift des § 9 Abs 7 TS 5 KStG und der Beteiligungszuschreibung gem § 208 UGB iVm § 6 Z 13 EStG führt zu dem doch recht überraschenden Ergebnis, dass eine „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung bereits vor der tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung eintreten kann. Es ist fraglich, ob der Gesetzgeber dies bewusst in Kauf genommen hat. Schließlich ging er zum Zeitpunkt der Einführung der Gruppenbesteuerung offenkundig davon aus, dass eine Beteiligungszuschreibung nur dann vorzunehmen ist, wenn exakt der Grund, der die seinerzeitige Teilwertabschreibung ausgelöst hat, weggefallen ist:³¹⁾ *„Die Zuschreibung ist nur dann vorzunehmen, wenn eine Wertaufholung nach § 208 Abs. 1 HGB zulässig wäre, also der Grund für eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung weggefallen ist. Bei Wertsteigerungen aus anderen Gründen bleibt es hingegen wie bisher beim Buchwertansatz.“* Ein solches Verständnis würde eine Zuschreibungspflicht für Beteiligungen im Ergebnis aber praktisch ausschließen.³²⁾ Daher käme es auch nur in den seltensten Fällen zu einer vor der tatsächlichen Veräußerung eintretenden Zuschreibungspflicht einer firmenwertabgeschriebenen Beteiligung. Die aufgezeigten Rechtsfragen würden sich in der Praxis nach diesem Verständnis in Wahrheit daher gar nicht stellen. Der VwGH ist der vom Gesetzgeber unterstellten Interpretation des § 208 UGB iVm § 6 Z 13 EStG jedoch nicht gefolgt, sondern hat erkannt, dass jede Wertsteigerung – unabhängig vom konkreten (Abschreibungs-) Grund – eine Beteiligungszuschreibung nach sich zieht.³³⁾ Die Frage der Zuschreibungspflicht einer firmenwertabgeschriebenen Beteiligung gewinnt dadurch an praktischer Bedeutung, weil nunmehr der mit der Firmenwertabschreibung intendierte Steuerstundungseffekt vorzeitig – und teilweise massiv – gemindert werden könnte.

Die mit der vorzeitigen „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung einhergehende Minderung der vom Gesetzgeber mit § 9 Abs 7 KStG intendierten Förderung der Gruppenbildung³⁴⁾ könnte als Argument dienen, den Anwendungsbereich der Beteiligungszuschreibung gem § 208 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG insofern als eingeschränkt anzusehen. Die Zuschreibungsvorschriften wären – diesem Gedanken folgend – gleichsam durch die Regelung des § 9 Abs 7 TS 5 KStG „verdrängt“. Gegen eine solche Argumentation spricht jedoch Folgendes: Die in § 9 Abs 7 TS 5 KStG normierte Buchwertkürzung

soll sicherstellen, dass die Firmenwertabschreibung lediglich zu einer *Steuerstundung* führt. Durch eine Zuschreibungspflicht wird nun bloß die vom Gesetzgeber gewünschte „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung verwirklicht.³⁵⁾ Freilich liegt die Vermutung nahe, dass der Gesetzgeber auf eine „Nachversteuerung“ (erst) im Veräußerungszeitpunkt abzielte. Der Steuerstundungseffekt wird durch eine Zuschreibungspflicht aber auch nicht gänzlich zunichte gemacht, sondern lediglich gemindert. Es sprechen daher letztlich die überzeugenderen Argumente gegen eine auf § 9 Abs 7 TS 5 KStG gestützte Einschränkung des Anwendungsbereichs der Vorschriften über die Beteiligungszuschreibung.

7. Zusammenfassende Würdigung

Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe soll im Ergebnis lediglich eine Steuerstundung bewirken. Gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG kürzen steuerwirksame Firmenwertfünftel nämlich den steuerrechtlichen Buchwert der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung. Bei einer späteren Beteiligungsveräußerung soll es dadurch zu einer Erhöhung des Veräußerungsgewinns und dadurch auch zur „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung kommen. Allerdings bedarf es nicht notwendigerweise einer Veräußerung, um diese „Nachversteuerung“ auszulösen. Schließlich geht mit der Buchwertkürzung gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG nicht zwingend auch eine Minderung des Teilwerts einher. Da § 6 Z 2 lit a EStG für den Fall eines über dem Buchwert liegenden Teilwerts aber ein Zuschreibungswahlrecht bereithält, könnte die beteiligte Körperschaft steuermindernd geltend gemachte Firmenwertfünftel noch im selben Jahr „nachversteuern“. Geht man nämlich von der Steuerwirksamkeit einer solchen Zuschreibung aus, würde der steuerliche Effekt der Firmenwertabschreibung dadurch gänzlich verloren gehen. Die beteiligte Körperschaft kann daher grundsätzlich selbst über den Zeitpunkt der „Nachversteuerung“ bestimmen.

Viel bedeutsamer können die Auswirkungen aber dann sein, wenn die Beteiligung massiven Wertschwankungen unterliegt. Kommt es zunächst zu einer Wertminderung, ist die Beteiligung – gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG steuerneutral – auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben. Eine nachfolgende Wertsteigerung würde gem § 208 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG nunmehr eine verpflichtende Zuschreibung nach sich ziehen. Diese Zuschreibungspflicht beschränkt sich aber gerade nicht darauf, die Beteiligung im Ausmaß der zuvor vorgenommenen Teilwertabschreibung wieder zuzuschreiben. Vielmehr ist gem § 6 Z 13 Satz 2 EStG der höhere Teilwert anzusetzen. Das Ausmaß der Zuschreibung kann daher über den Betrag der seinerzeit vorgenommenen Teilwertabschreibung hinausgehen. Die Auswirkungen auf die Firmenwertabschreibung könnten dabei nicht deutlicher ausfallen: Die Steuerpflicht einer solchen über das Ausmaß der Teilwertabschreibung hinausgehenden Zuschreibung würde eine „Nachversteuerung“ bislang steuermindernd geltend gemachter Firmenwertfünftel bewirken.

Ob der Gesetzgeber ein solches Ergebnis bewusst in Kauf genommen hat, ist fraglich, zumal er bei Einführung der Gruppenbesteuerung davon ausging, dass eine Beteiligungszuschreibung nur dann vorzunehmen ist, wenn der die seinerzeitige

31) ErlRV 497 BlgNR 20. GP, 22.

32) So Staringer in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 192 f.

33) VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074.

34) ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 26.

35) Darüber hinaus gilt es zu bedenken, dass eine Veräußerung der Beteiligung im Jahr der Wertsteigerung – anstatt einer Zuschreibung – genau den gleichen Effekt hätte. Bei der Beteiligungsveräußerung kommt es aber ohne Zweifel zur „Nachversteuerung“ der geltend gemachten Firmenwertfünftel.

Teilwertabschreibung auslösende Grund wieder weggefallen ist. Im Ergebnis wäre eine Zuschreibungspflicht für Beteiligungen demnach regelmäßig ausgeschlossen. Der VwGH folgt dieser Auffassung jedoch nicht, sondern hat erkannt, dass eine Zuschreibungspflicht für Beteiligungen – neben der Erfüllung der anderen Tatbestandsvoraussetzungen des § 208 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG – eine bloße Wertsteigerung erfordert. Durch diese höchstgerichtliche Entscheidung rücken nicht nur „Grundfragen“ der Beteiligungszuschreibung wieder in den Vordergrund. Vielmehr gewinnen auch die aufgezeigten Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Firmenwertabschreibung in

der Unternehmensgruppe an Relevanz. Die Problematik ergibt sich dabei in Wahrheit aber gar nicht unmittelbar aus der Firmenwertabschreibung selbst, sondern ist auf die fehlende Beteiligungsneutralität des geltenden Rechts zurückzuführen. Die in § 9 Abs 7 TS 5 KStG normierte Buchwertkürzung macht nur einmal mehr deutlich, dass die vom Gesetzgeber vorgesehene grundsätzliche Steuerwirksamkeit von Beteiligungen zahlreiche, zum Teil nur schwer lösbare Rechtsfragen aufwirft.³⁶⁾

36) Vgl zB *Staringer*, Konzernsteuerrecht, Gutachten zum 18. ÖJT, Band IV/1 (2012) 87 ff.



Foto privat

Der Autor:

Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, HR Dr. Franz Philipp Sutter, Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M., Mag. Martina Gruber und Mag. Elisabeth Titz für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Buchtipp:

Wiesner/Kirchmayr/Mayr
Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar
 Wien 2008, 638 Seiten
 Preis: 79,-
 ISBN: 9783700749028



Mag. Dr. Thomas Ecker
 BMF

■ ÖStZ 2012/469, 274

Umsatzsteuerbefreiung für Labortätigkeiten im Rahmen einer Heilbehandlung

In der Rs C-156/09, *Verigen Transplantation Service*, vom 18. 11. 2010 konkretisierte der EuGH die Umstände, unter denen medizinische Labortätigkeiten unecht umsatzsteuerbefreit sind. Dieser Beitrag wirft ein Licht auf die Voraussetzungen für die Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG mit besonderem Fokus auf Labortätigkeiten.

1. Gesetzliche und unionsrechtliche Grundlage

Gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG¹⁾ sind Leistungen umsatzsteuerbefreit, wenn sie aus einer Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie aus einer freiberuflichen Tätigkeit im Bereich gewisser medizinischer Spezialdienste²⁾ und nach dem MTD-Gesetz³⁾ stammen. Die Befreiung kann sich auch auf ärztliche Gruppenpraxen ausdehnen.

Die unionsrechtliche Grundlage für diese Bestimmung bildet Art 132 Abs 1 lit c MwSt-RL.⁴⁾ Diese Regelung verpflichtet die Mitgliedstaaten „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe durchgeführt werden“ von der Umsatzsteuer zu befreien. Für die Befreiung müssen daher zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Es muss sich um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin handeln, und diese müssen von Personen erbracht

werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen.⁵⁾

2. Befreite Leistungen: Heilbehandlungen

Vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Bestimmung ist ersichtlich, dass nicht alle Leistungen, die im Rahmen ärztlicher oder arzttähnlicher Berufe erbracht werden, befreit sind. Vielmehr sind nur „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ von der Befreiung umfasst.⁶⁾ Es handelt sich hierbei um einen autonomen unionsrechtlichen Begriff, dessen Inhalt vor allem durch die Rechtsprechung des EuGH konkretisiert wird. Demnach sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nur solche, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen vorgenommen werden.⁷⁾ Sie müssen einen therapeutischen Zweck haben und zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen

1) Zu Labors von Kranken- und Pflegeanstalten und der Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 18 UStG siehe unter Kapitel 2.
 2) Im Sinne des § 52 Abs 4 des Bundesgesetzes BGBl 1961/102 in der Fassung BGBl 1992/872.
 3) BGBl 1992/460.
 4) Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG).

5) Vgl EuGH 10. 9. 2002, C-141/00, *Kügler*, RN 27.
 6) Vgl EuGH 20. 11. 2003, C-307/01, *D'Ambrumenil*, RN 53.
 7) Vgl zB EuGH 14. 9. 2000, C-384/98, *D*, RN 18; 11. 1. 2001, C-76/99, *Kommission/Frankreich*; C-141/00, *Kügler*, RN 38; C-307/01, *D'Ambrumenil*, RN 57.