

Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder steuerneutral?

*Gunter Mayr*¹⁾ sowie *Thomas Kühbacher*²⁾ haben in der ÖStZ mit unterschiedlichen Lösungsansätzen, aber beide mit dem Instrument der „geltungserhaltenden Reduktion“ argumentiert, warum es nicht gleichzeitig zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder nach § 9 Abs 7 KStG und einer steuerneutralen Beteiligungsveräußerung nach § 10 Abs 3 KStG kommen kann. Im folgenden Beitrag wird dargelegt, dass es für dieses Ergebnis keiner „geltungserhaltenden Reduktion“ bedarf.

1. Ausgangslage

Gemäß § 9 Abs 7 KStG ist eine Firmenwertabschreibung nur auf betriebsführende unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder vorzunehmen. Damit sind nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen. In der Literatur ist diese Unterscheidung zwischen in- und ausländischen³⁾ Gruppenmitgliedern auf unionsrechtliche Bedenken gestoßen.⁴⁾ In der Entscheidung vom 16. 4. 2013, RV/0073-L/11 ua,⁵⁾ hat sich der UFS diesen Bedenken angeschlossen und die Firmenwertabschreibung auf ein Gruppenmitglied aus einem anderen EU-Mitgliedstaat unter Anwendung der Niederlassungsfreiheit zugelassen. Dadurch scheint es aber zu einem systematisch unbefriedigenden Ergebnis zu kommen: Da nach § 9 Abs 7 TS 5 KStG die Firmenwertabschreibung den Buchwert der Beteiligung senkt, wird im Inlandsfall der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung nacherfasst. Damit handelt es sich bei der Firmenwertabschreibung um einen bloßen Stundungsvorteil,

der zu keiner endgültigen Steuerentlastung führen soll.⁶⁾ Hingegen handelt es sich im Auslandsfall bei der Beteiligung am Gruppenmitglied idR um eine internationale Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 2 KStG, denn schon für den Einbezug in die Unternehmensgruppe muss eine Mindestbeteiligungshöhe von 10 % und eine Mindestbeteiligungsdauer von einem Jahr übertroffen werden. § 10 Abs 3 KStG bestimmt, dass „Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen“ aus der internationalen Schachtelbeteiligung am Gruppenmitglied „außer Ansatz [bleiben]“. Damit kann aber die Firmenwertabschreibung aufgrund der Steuerneutralität der Veräußerung nicht nacherfasst werden. Es scheint im Auslandsfall zu einer endgültigen Steuerentlastung und folglich zu einer Besserstellung gegenüber dem Inlandsfall zu kommen. Nur wenn nach § 10 Abs 3 Z 1 KStG zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied optiert wurde, kann die Firmenwertabschreibung durch die steuerpflichtige Veräußerung nacherfasst werden.

Dieser unbefriedigenden Situation sind insbesondere *Gunter Mayr* sowie *Thomas Kühbacher* mit unterschiedlichen Lösungsansätzen entgegengetreten:

- *Mayr*⁷⁾ zufolge sei § 9 Abs 7 KStG geltungserhaltend zu reduzieren. Eine Firmenwertabschreibung auf ausländische EU-Gruppenmitglieder sei nur dann zu gewähren, wenn mit der Beteiligung in die Steuerwirksamkeit optiert wurde. Sofern also die Veräußerung der Beteiligung nicht steuerwirksam ist, müsse auch die Firmenwertabschreibung versagt bleiben.⁸⁾
- *Kühbacher*⁹⁾ zufolge sei § 10 Abs 3 KStG geltungserhaltend zu reduzieren. Eine Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne sei nur dann zu gewähren, wenn keine Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG vorgenommen wurde. Sofern also aus unionsrechtlichen Gründen eine Firmenwertabschreibung gewährt wurde, müsse die Steuer-

1) *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? ÖStZ 2013, 321.

2) *Kühbacher*, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013, 349.

3) Im Folgenden werden der Einfachheit halber unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder als „inländische Gruppenmitglieder“ und nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder als „ausländische Gruppenmitglieder“ bezeichnet, obwohl es bei doppelt ansässigen Körperschaften Unterschiede geben kann.

4) Vgl zB *Tumpel/Tissot*, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 435 (475 ff); *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 249 (273 ff); *Schuch*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 279 (284 ff).

5) Vgl dazu *Mayr*, ÖStZ 2013, 321; *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 349; *Beiser*, Die Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, SWK 2013, 923; *Haslehner*, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358; *Barth*, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften verstößt gegen Niederlassungsfreiheit, UFSJournal 2013, 220; *Raab/Renner*, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften, UFSJournal 2013, 264; *Pinetz*, Europarechtskonformität der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG, ecoloex 2013, 921; *Marchgraber/Pinetz*, Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG beim Erwerb beschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften? RdW 2013, in Druck. Amtsbeschwerde beim VwGH unter 2013/15/0186 anhängig.

6) Vgl zB *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 171 (203 f). Vgl auch die Erläuterungen zum Abg-SiG 2007 (BGBl I 2007/99) zur Einführung einer umgründungsbedingten Nacherfassung vorgenommener Firmenwertabschreibungen in § 9 Abs 7 TS 6 KStG (ErläutRV 270 BlgNR 23. GP 9): „Nach dem Sinn und Zweck der Firmenwertabschreibung soll [...] bei der beteiligten Körperschaft, die die Firmenwertabschreibung vornimmt, im Falle einer späteren Veräußerung der Beteiligung eine steuerwirksame Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung erfolgen.“

7) *Mayr*, ÖStZ 2013, 323 f.

8) So im Ergebnis auch *Beiser*, SWK 2013, 923 f; aA *Haslehner*, GES 2013, 363.

9) *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 352 f.

freistellung der Veräußerungsgewinne, offenbar zur Gänze,¹⁰⁾ versagt bleiben.

Sowohl *Mayr* als auch *Kühbacher* stützen sich auf das Instrument der „geltungserhaltenden Reduktion“. Demnach wird das innerstaatliche Recht, das dem unmittelbar anwendbaren Unionsrecht widerspricht, nur in jenem Ausmaß verdrängt, wie gerade noch erforderlich ist, um einen unionsrechtskonformen Zustand herzustellen, wobei von mehreren gleichwertigen unionsrechtskonformen Lösungen jene anzuwenden ist, die den geringeren Eingriff in das nationale Recht darstellt.¹¹⁾ Im Folgenden wird dargelegt, warum es auch ohne eine „geltungserhaltende Reduktion“ zu keiner steuerwirksamen Firmenwertabschreibung mit anschließender steuerneutraler Beteiligungsveräußerung kommen kann.

2. Firmenwertabschreibung als eine „sonstige Wertänderung“ aus einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerneutral?

Zunächst soll davon ausgegangen werden, dass das Unionsrecht in der Tat eine Ausweitung der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG auf ausländische EU-Gruppenmitglieder fordert. Oder angenommen sei, der Gesetzgeber hat in § 9 Abs 7 KStG die Firmenwertabschreibung auf ausländische EU-Gruppenmitglieder ausgeweitet, dabei aber weder eine Nacherfassung der Firmenwertabschreibung ausdrücklich vorgesehen noch die Firmenwertabschreibung an die Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit geknüpft; diese Möglichkeit stünde dem Gesetzgeber offen und § 9 Abs 7 KStG würde wohl keine unionsrechtlichen Bedenken mehr auslösen. Bei sonst gleichbleibender innerstaatlicher Rechtslage hat also nach § 9 Abs 7 KStG eine Firmenwertabschreibung zu erfolgen, wenn eine Beteiligung „an einer betriebsführenden [...] Beteiligungskörperschaft“ aus einem EU-Mitgliedstaat besteht, ohne dass die unbeschränkte Steuerpflicht eine Voraussetzung wäre. In einem derartigen Fall ist zunächst eine Firmenwertabschreibung auch auf ausländische EU-Gruppenmitglieder vorzunehmen. In einem nächsten Schritt ist aber zu prüfen, ob sich die Firmenwertabschreibung steuerlich auswirken kann. Hierbei ist vor allem § 10 Abs 3 KStG zu beachten: „Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen [...] außer Ansatz“. Damit erfasst § 10 Abs 3 KStG nicht nur Veräußerungsgewinne, mit denen die den Buchwert senkende Firmenwertabschreibung nacherfasst werden könnte, sondern auch „sonstige Wertänderungen“. Unter den Begriff „sonstige Wertänderungen“ fallen insbesondere Teilwertabschreibungen, Zuschreibungen,

Liquidationsgewinne und Einlagenrückzahlungen.¹²⁾ Mit diesem denkbar weiten Wortlaut könnte aber auch die Firmenwertabschreibung selbst erfasst sein. Damit wäre die Firmenwertabschreibung durch § 10 Abs 3 KStG als eine „sonstige Wertänderung“ steuerneutral gestellt. Es wäre zwar nach § 9 Abs 7 KStG eine Firmenwertabschreibung diskriminierungsfrei zu gewähren, doch diese würde sich nur dann steuerlich auswirken, wenn nach § 10 Abs 3 Z 1 KStG zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung optiert und damit insgesamt auf die Steuerneutralität verzichtet wurde.

Mit diesem weiten Verständnis der „sonstige[n] Wertänderungen“ nach § 10 Abs 3 KStG wäre dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprochen. Mit der Neuregelung der Steuerbegünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen durch das Budgetbegleitgesetz 2003¹³⁾ sollte nämlich eine „symmetrische Besteuerung von Veräußerungsgewinnen“ geschaffen werden.¹⁴⁾ Ursprünglich waren Veräußerungsgewinne aus Auslandsbeteiligungen steuerfrei, Veräußerungsverluste konnten jedoch steuerlich berücksichtigt werden.¹⁵⁾ Damit wurden Auslandsbeteiligungen bessergestellt als Inlandsbeteiligungen. Diese Besserstellung wurde vom ECOFIN-Rat aufgegriffen und als eine wettbewerbsverzerrende Besteuerungsmaßnahme gesehen.¹⁶⁾ Mit dem neuen § 10 Abs 3 KStG sollte daher „eine vollständige Neutralstellung von Gewinnen, Verlusten oder Wertänderungen“¹⁷⁾ erfolgen und damit eine unterschiedliche Behandlung einzelner Wertänderungen vermieden werden. Würde aber die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG nicht von § 10 Abs 3 KStG als eine „sonstige Wertänderung“ erfasst werden, so würde die Firmenwertabschreibung sowohl im Inlands- als auch im Auslandsfall steuermindernd sein, doch der durch die Firmenwertabschreibung erhöhte Veräußerungsgewinn wäre nur im Auslandsfall steuerfrei. Insoweit würde es zu einer asymmetrischen steuerlichen Behandlung und zu einer Besserstellung von Auslandsbeteiligungen kommen. Somit sprechen aber die Rechtsentwicklung und der Sinn und Zweck der Vorschrift dafür, die von § 10 Abs 3 KStG erfassten Wertänderungen möglichst weitreichend zu sehen. Entweder sind sämtliche Wertänderungen aus der internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei, sofern § 10 Abs 3 KStG nicht ausdrücklich eine Ausnahme vorsieht, oder bei Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung können sämtliche Wertänderungen wie im Inlandsfall berücksichtigt werden.

Geht man davon aus, dass § 9 Abs 7 KStG die Steuerwirksamkeit der Firmenwertabschreibung vorgibt,¹⁸⁾ die Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder aber auch von § 10 Abs 3 KStG als eine „sonstige Wertänderung“ erfasst ist, so stellt sich die Frage, ob § 9 Abs 7 KStG mit der Steuerwirksamkeit der Firmenwertabschreibung als die speziellere Regelung vorgeht. Auf den ersten Blick scheint tatsächlich § 10 Abs 3 KStG die generelle Norm und § 9 Abs 7 KStG

10) *Kühbacher* schreibt nämlich: „Wird [...] die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG aus unionsrechtlichen Gründen gewährt, ist § 10 Abs 3 KStG in geltungserhaltender Weise dahin gehend zu reduzieren, dass eine Steuerfreistellung des Veräußerungsvorgangs nicht zu erfolgen hat. [...] Wird Gruppenmitgliedern die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG in Hinblick auf die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit auch für Beteiligungskörperschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gewährt, so ist eine steuerfreie Veräußerung dieser Beteiligung nach § 10 Abs 3 KStG nicht mehr möglich.“ Vgl. *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 353.

11) Vgl. VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064; 25. 10. 2011, 2011/15/0070; 19. 3. 2013, 2010/15/0065; dazu zB *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171; *Zorn*, Die Verdrängungswirkung des primären Unionsrechts gegenüber belastendem nationalem Recht – am Beispiel der Besteuerung von Portfoliodividenden, in: BMF/JKU Linz (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 557; kritisch *Lang*, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco? SWI 2009, 216.

12) Vgl. zB *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 10 Rz 125; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) § 10 Tz 234.

13) BBG 2003, BGBl I 2003/71. Vgl. dazu *Kristen/Passerger*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung: Die geplanten Änderungen der Bestimmungen zum internationalen Schachtelprivileg, SWI 2003, 225; *Kristen/Passerger*, Follow-Up zu den Neuerungen zum internationalen Schachtelprivileg nach der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, SWI 2003, 279.

14) ErläutRV 59 BlgNR 22. GP 169.

15) Vgl. § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG idF vor BBG 2003, BGBl I 2003/71.

16) Vgl. Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) an den Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (Tagung am 29. November 1999) vom 23. November 1999, SN 4901/99, 51 ff.

17) ErläutRV 59 BlgNR 22. GP 274.

18) In diese Richtung deutend § 9 Abs 7 TS 1 und 4 KStG („[d]er abzugsfähige Firmenwert ist [...] abzusetzen“; ein negativer Firmenwert „ist [...] im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen“).

die speziellere Norm zu sein. § 10 Abs 3 KStG stellt nämlich ganz generell „Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen“ aus internationalen Schachtelbeteiligungen steuerneutral, während sich § 9 Abs 7 KStG nur auf einen Teilbereich der von § 10 Abs 3 KStG erfassten Beteiligungsverhältnisse und Wertänderungen bezieht. Doch nur weil sich nachweisen lässt, dass nicht jede internationale Schachtelbeteiligung in eine Gruppe einbezogen wird oder einbezogen werden kann und neben der Firmenwertabschreibung noch zahlreiche andere Wertänderungen existieren, bedeutet das nicht, dass § 9 Abs 7 KStG die speziellere Regelung ist und daher § 10 Abs 3 KStG vorgeht. § 9 Abs 7 KStG würde nämlich nur dann als die speziellere Regelung vorgehen, wenn die Vorschrift vom Anwendungsbereich des § 10 Abs 3 KStG zur Gänze umfasst wäre und daher ohne Vorrang vor § 10 Abs 3 KStG keinen praktischen Anwendungsbereich hätte. § 9 Abs 7 KStG erstreckt sich aber gerade auch auf inländische Gruppenmitglieder, bei denen es sich um keine internationalen Schachtelbeteiligungen handelt. Da zwischen § 9 Abs 7 KStG und § 10 Abs 3 KStG nur in Teilbereichen Konfliktpotenzial besteht und beide Vorschriften ungeachtet dessen einen praktischen Anwendungsbereich haben, ist der Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* nicht anwendbar.¹⁹⁾ Folglich muss im Fall der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder der Sinn und Zweck der Vorschriften berücksichtigt werden. Dieser liegt bei § 10 Abs 3 KStG gerade darin, eine möglichst weitreichende Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligungen sicherzustellen, um den Fall von abziehbaren Wertminderungen bei gleichzeitig steuerneutralen Werterhöhungen zu vermeiden und internationale Schachtelbeteiligungen gegenüber nationalen Beteiligungen (abgesehen von der Optionsmöglichkeit an sich) nicht zu bevorzugen. Ausnahmen von diesem Grundsatz, so für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste, sind in § 10 Abs 3 KStG ausdrücklich vorgesehen. Hieraus lässt sich schließen, dass im Konfliktfall § 10 Abs 3 KStG gegenüber § 9 Abs 7 KStG vorrangig anwendbar sein soll. § 10 Abs 3 KStG vermeidet eine unterschiedliche Behandlung steuerlicher Wertänderungen bei derselben Beteiligung, indem grundsätzlich alle Wertänderungen außer Ansatz bleiben, und zwar unabhängig davon, in welcher anderen enger oder weiter gefassten Bestimmung die steuerliche Berücksichtigung der Wertänderung vorgesehen wäre.²⁰⁾

3. Veräußerungsgewinne trotz Nichtausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung steuerpflichtig?

Gegen die hier vertretene Auffassung könnte eingewendet werden, dass es sich bei der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG nur um „fiktive“ Betriebsausgaben handle, die unabhängig von der Werthaltigkeit der Beteiligung anzusetzen sind.²¹⁾ § 10 Abs 3 KStG erfasse aber mit dem Ausdruck „Ver-

äußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen“ nur tatsächliche oder effektive Wertänderungen, denen ein tatsächlicher Wertverlust oder -gewinn zugrunde liegt. Daher werde die Firmenwertabschreibung von der Steuerneutralität nach § 10 Abs 3 KStG nicht erfasst.

Wird allerdings zwischen „realen“ und „fiktiven“ Betriebsausgaben unterschieden, so müsste auch zwischen „realen“ und „fiktiven“ Buchwerten und damit nach § 10 Abs 3 KStG zwischen „realen“ und „fiktiven“ Veräußerungsgewinnen unterschieden werden. Wird nämlich der steuerlich maßgebliche Buchwert der internationalen Schachtelbeteiligung nach § 9 Abs 7 TS 5 KStG durch eine „fiktive“ Firmenwertabschreibung gekürzt, so wäre es überraschend, wenn aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gekürzten Buchwert und dem ursprünglichen Buchwert ein „realer“ Veräußerungsgewinn entstehen könnte. Vielmehr müsste man davon ausgehen, dass im Ausmaß der „fiktiven“ Firmenwertabschreibung und der „fiktiven“ Buchwertminderung auch der spätere Veräußerungsgewinn nur ein „fiktiver“ ist und daher von § 10 Abs 3 KStG gar nicht erfasst ist. Zwar wäre die Firmenwertabschreibung auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung nicht ausgeübt wurde, und würde nach § 9 Abs 7 TS 5 KStG „fiktiv“ den Buchwert senken. Im Ausmaß der „fiktiven“ Firmenwertabschreibung wäre aber auch der Veräußerungsgewinn nur ein „fiktiver“ und damit steuerpflichtig. Allein der „reale“ Veräußerungsgewinn, der über die Firmenwertabschreibung hinausgeht, bliebe nach § 10 Abs 3 KStG steuerneutral.

Schließlich ist aber zu berücksichtigen, dass es sich bei Veräußerungsgewinnen, Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen auch nur um steuerliche Konzepte handelt, denen zwar idR tatsächliche Wertänderungen zugrunde liegen, aber nicht in jedem Fall zugrunde liegen müssen. Bei natürlichen Personen kann es zB zu einer Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG kommen. Vor dem Steuerreformgesetz 2005²²⁾ war eine Übertragung stiller Reserven auch bei Körperschaften möglich. Dabei werden die stillen Reserven, die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer Anlagevermögen abgesetzt. Damit kommt es aber nach § 12 Abs 6 EStG zu einer „fiktiven“ Kürzung der steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, da dem niedrigeren Wertansatz gerade keine tatsächliche Minderung der Kosten oder Wertminderung am betreffenden Wirtschaftsgut zugrunde liegt. Umgekehrt müsste auch ein späterer Veräußerungsgewinn im Ausmaß der übertragenen stillen Reserven – bezogen auf das tatsächlich veräußerte Wirtschaftsgut – nur ein „fiktiver“ sein. In Wirklichkeit werden nämlich insoweit nur jene stillen Reserven besteuert, die bei einem anderen, nicht mehr zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgut entstanden sind. Soweit ersichtlich wird aber für Zwecke der steuerlichen Behandlung der Veräußerung nicht angenommen, dass auf jene Veräußerungsgewinne, die auf der rechtlichen „Fiktion“ niedrigerer Anschaffungs- oder Herstellungskosten basieren, andere Vorschriften anzuwenden wären als auf die „realen“ Veräußerungsgewinne, die tatsächlich durch das neu angeschaffte oder hergestellte und nunmehr veräußerte Wirtschaftsgut entstanden sind – außer Sonderregelungen wie zB in § 30a Abs 3 Z 4 EStG sehen ausdrücklich eine andere Behandlung der übertragenen stillen Reserven vor. Ge-

19) Vgl idS *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (2011) 465.

20) Wird sowohl auf in- als auch auf ausländische Gruppenmitglieder eine Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG vorgenommen, aber nur die Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder durch § 10 Abs 3 KStG steuerlich neutralisiert, so ist in Wirklichkeit die entscheidende Frage, ob das in § 10 Abs 3 KStG festgelegte Optionsmodell dem Unionsrecht entspricht. Vgl dazu *Massoner*, Das Optionsmodell des § 10 Abs 3 KStG am Prüfstand des Unionsrechts, SWI 2010, 532; idS auch *Marchgraber/Pinetz*, Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG beim Erwerb beschränkter steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften? RdW 2013, in Druck.

21) Von einer „Fiktion“ ausgehend zB *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 351; *Beiser*, SWK 2013, 924. Vgl idZ auch *Mayr*, Steuerliche Fiktionen rund um den Firmenwert,

in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 207.

22) StReformG 2005, BGBl I 2005/57.

rade weil das Steuerrecht vielfach auf rechtlichen „Fiktionen“ aufbaut, sogar in Wirklichkeit gar nicht existierende Personen (zB juristische Personen) der Steuer unterwirft, sollte auch nach § 10 Abs 3 KStG keine Unterscheidung zwischen vermeintlich „realen“ und „fiktiven“ Wertänderungen getroffen werden.

4. Zusammenfassung

Wird angenommen, dass § 9 Abs 7 KStG eine Firmenwertabschreibung nicht nur auf inländische, sondern diskriminierungsfrei auch auf ausländische EU-Gruppenmitglieder vorsieht, so bedeutet das nicht, dass sich die Firmenwertabschreibung steuerlich auswirken muss. Handelt es sich nämlich bei der Beteiligung am Gruppenmitglied um eine internationale Schachtelbeteiligung, so bleiben nach § 10 Abs 3 KStG „Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen [...] außer Ansatz“. Mit dem Ausdruck „sonstige Wertänderungen“ könnte aber auch die Firmenwertabschreibung selbst erfasst sein. Damit wäre zwar nach § 9 Abs 7 KStG eine Firmenwertabschreibung diskri-

minierungsfrei zu gewähren, doch diese würde sich nur dann steuerlich auswirken, wenn die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung ausgeübt wurde. Gegen diesen Lösungsansatz könnte eingewendet werden, dass § 10 Abs 3 KStG nur tatsächliche Wertänderungen erfasse, denen ein tatsächlicher Wertverlust oder -gewinn zugrunde liegt, bei der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG es sich aber nur um „fiktive“ Betriebsausgaben handle. Unter dieser Annahme wäre aber davon auszugehen, dass im Ausmaß der Firmenwertabschreibung der spätere Veräußerungsgewinn ebenfalls nur ein „fiktiver“ ist und daher von § 10 Abs 3 KStG nicht erfasst ist. Damit wäre die Firmenwertabschreibung zwar zunächst steuerlich zu berücksichtigen, bei einer späteren Veräußerung wäre diese aber als „fiktiver“ Veräußerungsgewinn steuerwirksam und nachzuerfassen, und zwar auch dann, wenn die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung nicht ausgeübt wurde. Mit beiden Lösungsansätzen wird eine Besserstellung von ausländischen Gruppenmitgliedern vermieden, ohne dass es einer „geltungserhaltenden Reduktion“ bedarf.



Foto Stephan Huger

Der Autor:

Dr. Kasper Dziurdz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang und Dr. Christoph Marchgraber für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Mag. Alexandra Wild
Universität Wien

■ ÖStZ 2013/846, 464

Die Auswirkungen der Kapitalmaßnahmen-VO auf Umgründungen

Sowohl Umgründungen, die im Anwendungsbereich des UmgrStG liegen, als auch Umstrukturierungen, die nicht unter das UmgrStG fallen, sind von der Kapitalmaßnahmen-VO erfasst. Die Kapitalmaßnahmen-VO will dabei ihre Wirkung auf den Kapitalertragsteuerabzug beschränken und die Besteuerung im Veranlagungsweg nicht berühren. Dieser Beitrag untersucht die Wechselwirkungen zwischen der KEST-Behandlung von Umgründungen und deren Besteuerung im Rahmen der Veranlagung.

Die am 4. 10. 2011 auf Grundlage von § 27a Abs 4 Z 3 EStG und § 93 Abs 2 Z 2 EStG ergangene Kapitalmaßnahmen-VO¹⁾ regelt für Vorgänge, die vom Typus in den Anwendungsbereich des UmgrStG fallen, die Behandlung im Rahmen des KEST-Abzugs.²⁾ Für diese Maßnahmen soll die Verordnung keine Auswirkungen auf die Besteuerung im Rahmen der Veranlagung entfalten, sondern die Abzugsverpflichteten dahingehend absichern, ob eine steuerpflichtige Veräußerung von Wertpapieren

stattgefunden hat und in welcher Höhe gegebenenfalls ein KEST-Abzug vorzunehmen ist.³⁾ Anwendungsvoraussetzung der Verordnung ist das Vorliegen einer steuerrelevanten Kapitalmaßnahme.

1) BGBl II 2011/322.

2) BMF 7. 3. 2012, BMF-010203/0107-VI/6/2012, Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen Pkt 1.1.1.3; EStR 2000 Rz 6103c.

3) Vgl VfGH 16. 6. 2011, G 18/11-14: die Banken hatten bei „Kapitalmaßnahmen“ Bedenken, dass ihnen alle notwendigen Informationen, ob eine Veräußerung von Wertpapieren stattgefunden habe bzw wie die Berechnung der KEST vorzunehmen sei, zur Verfügung stehen. Es sei diesen „nicht möglich, die Abzugspflicht hinreichend sicher zu bestimmen und das Haftungsrisiko adäquat zu begrenzen.“; Mayr/Schlager, VfGH: KEST-neu ab 1. 4. 2012 bestätigt, RdW 2011, 427.