

Richtlinie gegen unlautere Geschäftspraktiken

## Lauterkeitsrecht

Pfandrecht für  
Regressansprüche aus Bankgarantie

Verbraucherrecht  
Rücktritt bei Internet-Auktion

Leitfaden  
Liquidation kleiner GmbHs

Investmentfonds  
Neue Auslandsfonds-KESt

Energierrecht  
Unterbrechbare Verträge in der Gaswirtschaft

Vergabeverfahren  
Rahmenvereinbarung im BVergG 2002

## Die Behandlung von Beteiligungen iRd Gruppenbesteuerung

Der BMF-Erlass-Entwurf zur Gruppenbesteuerung wurde Ende 2004<sup>1)</sup> zur Begutachtung ausgesandt. Ein zentraler Punkt bei der Behandlung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern ist die Firmenwertabschreibung, die nun auch für Share Deals iRd Unternehmensgruppe eingeführt wurde. Diese sollte sich am Firmenwert für Asset Deals im EStG orientieren, weicht aber in einigen Punkten deutlich davon ab.<sup>2)</sup> Dieser Artikel soll die Antworten, die der Erlass auf die wichtigsten Fragen in diesem Bereich geben will, kritisch beleuchten.

### A. DIE ANSCHAFFUNG

Gem § 9 Abs 7 KStG ist eine Firmenwertabschreibung nur bei angeschafften Beteiligungen zulässig, und zwar auch nur dann, wenn die Beteiligung weder direkt noch indirekt von einem konzernzugehörigen

Unternehmen erworben worden ist. Der Begriff der „Anschaffung“ ist im Steuerrecht nicht explizit definiert, hat aber iRd Firmenwertabschreibung eine doppelte Bedeutung: einerseits ist der Firmenwert der Höhe nach auf 50% der steuerlich maßgebenden *Anschaffungskosten* beschränkt,<sup>3)</sup> andererseits muss die

---

MMag. *Matthias Hofstätter* und *Patrick Plansky* sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

- 1) Dieser Artikel basiert auf dem Ende Dezember 2004 ausgesandten Entwurf des Erlasses. Das Manuskript wurde am 7. 1. 2005 abgeschlossen.
- 2) Siehe schon *Hofstätter/Plansky*, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 ff.
- 3) Vgl ua *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK 2004, S 604 (S 610); *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 361 f; *Bachl*, Negativer Firmenwert und andere Hindernisse, SWK 2004, S 989 (S 989 f).

Beteiligung von konzernfremden Unternehmen *angeschafft* werden.

Unter den steuerlichen Anschaffungskosten, die auf den handelsrechtlichen Anschaffungskostenbegriff des § 203 Abs 2 HGB abstellen,<sup>4)</sup> sind alle Aufwendungen zu verstehen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.<sup>5)</sup> Neben dem eigentlichen Kaufpreis sind auch allfällige Nebenkosten umfasst.<sup>6)</sup> So ist uE auch ein Eigenkapitalzuschuss des Erwerbers bei Erwerb eines unterkapitalisierten Unternehmens als Teil der Anschaffungskosten zu qualifizieren, weil davon ausgegangen werden kann, dass das Unternehmen sich sonst in keinem betriebsbereiten Zustand befindet.<sup>7)</sup>

Wenn die Anschaffungskosten der Beteiligung bestimmt sind und festgestellt wird, dass auf Grund der Beschränkung des Firmenwertes auf 50% der Anschaffungskosten nicht der gesamte Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem handelsrechtlichen Eigenkapital zuzüglich der stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen als Firmenwert abgeschrieben werden kann, so stehen dem Steuerpflichtigen Gestaltungsmöglichkeiten offen, um – ohne größere Probleme – die betragsmäßige Begrenzung des Firmenwertes zu umgehen. Auch im geplanten Erlass sind diesbezüglich keine Grenzen gesetzt. So kann beispielsweise vertraglich vereinbart werden, dass der Veräußerer kurz vor der Veräußerung eine Kapitalerhöhung durchführen muss. Der Käufer refundiert das höhere Eigenkapital in einem entsprechend höheren Kaufpreis. Beispielsweise können Anschaffungskosten in der Höhe von 10 anfallen. Das handelsrechtliche Eigenkapital inklusive der stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen beträgt 4. In diesem Fall kann auf Grund der 50%-Grenze nur ein Firmenwert von 5 abgeschrieben werden. Kommen jedoch Verkäufer und Käufer überein, dass der Verkäufer unmittelbar vor der Veräußerung eine Kapitalerhöhung in der Höhe von 2 durchführt und im Gegenzug dazu der Kaufpreis um 2 erhöht wird, so steigen die Anschaffungskosten auf 12 und das handelsrechtliche Eigenkapital inklusive der stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen steigt auf 6. In diesem Fall entsteht ein abschreibbarer Firmenwert iHv 6.

Die Firmenwertabschreibung ist daran gebunden, dass die Beteiligung nicht von einem direkt oder indirekt konzernzugehörigen Unternehmen angeschafft wird.<sup>8)</sup> Der Gesetzestext gibt keine Anhaltspunkte, was unter einem „konzernzugehörigen“ Unternehmen iSd § 9 Abs 7 KStG zu verstehen ist.<sup>9)</sup> Im geplanten Erlass wird der Konzernbegriff des § 10 Abs 5 EStG iSd § 15 AktG 1965 als maßgeblich betrachtet.<sup>10)</sup> Da eine Legaldefinition fehlt, könnte uE aber genauso auf einen anderen Konzernbegriff abgestellt werden.

Mit dem AbgÄG 2004 ist die Firmenwertabschreibung auch dann ausgeschlossen worden, wenn die Beteiligung direkt oder indirekt von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wird. Offensichtlich ist durch das Abstellen auf einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter der Adressatenkreis ein anderer als beim Konzernbegriff. Es werden daher auch *alle* beherrschenden Gesellschafter von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen. Der geplante Erlass beurteilt die

beherrschende Gesellschafterstellung iSd § 228 HGB. Danach ist eine beherrschende Gesellschafterstellung ab einer Beteiligung von 20% gegeben. Im Gesetz gibt es für diese Grenze keine Anhaltspunkte. Bedenklich erscheint in diesem Zusammenhang, dass durch das Abstellen auf § 228 HGB etwa Beteiligungen in Form von stimmrechtslosen Vorzugsaktien einen beherrschenden Einfluss begründen, wenn 20% des Nennkapitals dieser Gesellschaft gehalten werden, auch wenn kein Einfluss ausgeübt werden kann. Stimmrechtslose Vorzugsaktien können uE einen beherrschenden Einfluss regelmäßig nicht begründen.<sup>11)</sup> Daher sollte vielmehr auf die tatsächliche Beherrschungsmöglichkeit des Unternehmens abgestellt werden.

## B. DAS VERLORENE FÜNFZEHNTEL

Nach § 9 Abs 7 iVm § 9 Abs 5 KStG steht die Firmenwertabschreibung nur zu, wenn die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres besteht.<sup>12)</sup> Besteht eine derartige finanzielle Verbindung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres, so kann keine Unternehmensgruppe gebildet werden und folglich steht auch keine Firmenwertabschreibung zu. Daher ist nur eine Ganzjahres-Firmenwertabschreibung während der Zugehörigkeit der Beteiligung zur Unternehmensgruppe zulässig. Im Falle eines unterjährigen Kaufes oder Verkaufes einer Beteiligung kann die Abschreibung mangels Erfüllung des § 9 Abs 5 KStG – unabhängig vom Erwerb oder der Veräußerung in der ersten oder zweiten Jahreshälfte – noch nicht (oder nicht mehr) abgesetzt werden. Dies ist in der Literatur unstrittig. Es sind auch schon Gestaltungen angedacht worden, wie das Erfordernis der finanziellen Verbindung während des gesamten Jahres auch bei unterjährigem Erwerb einer Beteiligung hergestellt werden kann.<sup>13)</sup> Fraglich ist, ob bei Anschaffung einer Beteiligung in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres für die Zeit *vor* der Gruppenbildung, ein *gesamtes* Fünfzehntel oder nur ein Dreißigstel (dh ein

4) Vgl *Doralt/Mayr*, EStG<sup>6</sup> § 6 Rz 64; VwGH 23. 11. 1994, 91/13/0111.

5) Vgl VwGH 23. 11. 1994, 91/13/0111. So auch die Finanzverwaltung. Vgl dazu BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 7.2.4.1.

6) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 7.2.4.1.

7) Vgl *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 364 FN 32.

8) Anschaffung impliziert einen entgeltlichen Erwerb. Vgl dazu *Doralt/Mayr*, EStG<sup>6</sup> § 6 Rz 67.

9) Vgl *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 361.

10) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 7.2.4.3.

11) Gem § 115 Abs 2 AktG dürfen Vorzugsaktien ohne Stimmrecht nur bis zu einem Drittel des Grundkapitals ausgegeben werden. Vgl dazu auch *Stefaner/Weninger*, Eigene Anteile und Stimmrechtslose Vorzugsaktien, SWK 2004, S 881 (S 883).

12) Gem der Finanzverwaltung ist das Kriterium der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres nur dann erfüllt, wenn der Anteilserwerb am ersten Tag des Wirtschaftsjahres erfolgt. Wird die finanzielle Verbindung aber erst einen Tag nach Beginn eines Wirtschaftsjahres begründet, so besteht laut Finanzverwaltung die Beteiligung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres. Vgl BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 5.1. Kritisch dazu zB *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 362; *Plansky/Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres – Nutzung der Rückwirkungsfiktion des UmgrStG, SWK 2004, S 993 (S 995 ff); *Urtz*, Probleme der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, GeS 2004, 328 (330).

13) Vgl dazu ausführlich *Plansky/Stefaner/Weninger*, SWK 2004, S 993 ff.

halbes Fünfzehntel) der gesamten Firmenwertabschreibung verloren geht. Nach der bisherigen Literatur<sup>14)</sup> und dem geplanten BMF-Erlass geht ein *gesamtes* Fünfzehntel verloren. So enthält der geplante Erlass zu § 9 KStG ein „Beispiel d)“,<sup>15)</sup> worin eine Beteiligung am 27. 7. 2005 (also in der zweiten Jahreshälfte) erworben wird, die zum 1. 1. 2006 in die Unternehmensgruppe einbezogen wird. Gemäß der Lösung des Erlassentwurfes geht ein gesamtes Fünfzehntel verloren. Nach der hier vertretenen Auffassung spricht aber nichts dagegen, lediglich ein Dreißigstel nicht mehr geltend machen zu können. § 9 Abs 7 3. TS KStG bestimmt lediglich, dass bei einer Gruppenbildung nach der Beteiligungsanschaffung nur jene Fünfzehntel abgesetzt werden können, die ab dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe noch *offen* sind. Es ist also der Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung maßgebend und nicht der Eintritt in die Unternehmensgruppe. Da § 9 Abs 7 3. TS KStG keine explizite Bestimmung für die Zeit zwischen Erwerb einer Beteiligung und deren Einbeziehung in die Unternehmensgruppe enthält, ist uE auf das allgemeine Gewinnermittlungsrecht und im Besonderen auf § 7 Abs 2 EStG, der eine Halbjahresabschreibung fordert, abzustellen. Danach ist bei einer Anschaffung einer Beteiligung in der zweiten Jahreshälfte und der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe mit Beginn des nächsten Wirtschaftsjahres nur eine Halbjahresabschreibung verloren, also ein Dreißigstel.<sup>16)</sup>

Die Folgen einer derartigen Sichtweise liegen auf der Hand. In obigem Bsp können bei Anschaffung am 27. 7. 2005 und Einbeziehung in die Gruppe ab 1. 1. 2006 für die folgenden fünfzehn Jahre Firmenwertabschreibungsbeträge geltend gemacht werden, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, dass im Jahr 2020 (Jahr 15 nach der Anschaffung) nur mehr das letzte Dreißigstel abzusetzen ist. Auch bei der Erweiterung einer Beteiligung, dh wenn eine zusätzliche Beteiligung dazu erworben wird, beginnen die fünfzehn Jahre für diesen Teil der Beteiligung gesondert zu laufen.<sup>17)</sup> So kann es dazu kommen, dass am Ende der

Fünfzehnjahresfrist der ursprünglichen Beteiligung eine Halbjahresabschreibung dieses „Beteiligungsteils“ neben einer vollen Fünfzehntelabschreibung des dazuerworbenen „Beteiligungsteils“ abgesetzt werden muss. Die Fünfzehnjahresfrist, die für jede Beteiligungsanschaffung gesondert zu laufen beginnt, ist unabhängig davon, ob eine Unternehmensgruppe gebildet werden kann.<sup>18)</sup>

Die steuerwirksame Absetzung der Firmenwertabschreibung steht jedoch erst bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen ab der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe zu. Für die Firmenwertabschreibung ist daher auch die Frage interessant, ab wann eine Beteiligungsgemeinschaft als angeschafft gilt. Der Entwurf zum Erlass ist in diesem Punkt präzise und stellt richtigerweise nicht auf die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft ab, sondern auf die jeweiligen Erwerbszeitpunkte der einzelnen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft.<sup>19)</sup> Daraus können sich auch Konstellationen ergeben, in denen für die einzelnen Mitglieder einer Beteiligungsgemeinschaft unterschiedlich lange steuerwirksame Firmenwertabschreibungsbeträge abgesetzt werden können. Da auch bei einer Beteiligungsgemeinschaft richtigerweise auf den Zeitpunkt der Beteiligungsanschaffung der einzelnen Mitglieder abgestellt wird, kann es auch hier zu Halbjahresabschreibungsbeträgen kommen.

*Matthias Hofstätter/Patrick Plansky*

14) Siehe dazu *Kohlhauser/Wette*, SWK 2004, S 613; *Mitterlehner*, Firmenwertabschreibung und Gruppenbesteuerung, SWK 2004, S 503 (S 503); *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (497).

15) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 7.2.4.2.

16) Dagegen spricht uE auch nicht die Wortwahl „Fünfzehntel“ in § 9 Abs 7 3. TS KStG. Damit ist nur der allgemeine Fall angesprochen. § 7 Abs 2 EStG normiert hingegen den Spezialfall, der dem allgemeinen Fall vorgeht. „Offen“ wie in § 9 Abs 7 3. TS KStG angeführt können auch „Dreißigstel“ sein.

17) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 7.2.4.2.

18) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 7.2.4.2.

19) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 5.3.