

MATTHIAS HOFSTÄTTER/PATRICK PLANSKY*

Ein neuer „Firmenwert“ im KStG

Sowohl das EStG als auch das KStG verwenden den Begriff des „Firmenwertes“. Für den Gesetzesanwender des neuen Körperschaftsteuerrechts wird es von wesentlicher Bedeutung sein, wie der Begriff des „Firmenwertes“ auszulegen ist. Handelt es sich etwa im EStG und im KStG um denselben Begriff oder gibt es doch unterschiedliche Firmenwertbegriffe in diesen beiden Gesetzen?

RWZ 2004/
91
S. 359

1 Einleitung

Der Gesetzgeber konzipierte mit dem StReformG 2005 § 9 KStG neu und fügte in Abs. 7 die Firmenwertabschreibung bei *Share Deals* im Rahmen der Gruppenbesteuerung ein. Durch diese Einbettung ist eine vom allgemeinen Ertragsteuerrecht abweichende Regelung geschaffen worden, die ausschließlich Unternehmensgruppen offen steht. Die Intention des Gesetzgebers ist es dabei nach den *Materialien*, Beteiligungserwerbe (*Share Deals*) mit Unternehmenserwerben (*Asset Deals*) im Rahmen einer Unternehmensgruppe steuerlich gleichzustellen.¹⁾ Die Frage, die sich dabei aufdrängt, ist, ob der Gesetzgeber diesem selbst auferlegten Gleichstellungsanspruch auch gerecht wird. Eine echte Gleichstellung von *Share Deal* und *Asset Deal* wäre nämlich nur dann gelungen, wenn sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolgen im EStG und im KStG i.d.F. StReformG 2005²⁾ (zumindest im Wesentlichen) deckungsgleich sind. Dieser Beitrag vergleicht die Firmenwertabschreibung gem. § 8 Abs. 3 EStG mit jener nach § 9 Abs. 7 KStG im Tatbestand und in den wesentlichen Rechtsfolgen.

2 Der Firmenwert im EStG

Der Begriff des „Firmenwertes“ wird weder im EStG noch im BewG explizit definiert. In Ermangelung einer Vorschrift für die Ermittlung des Firmenwertes im EStG wird auf die Bestimmung des HGB zurückgegriffen.³⁾ § 203 Abs. 5 HGB normiert ein Wahlrecht für den Ansatz eines Unterschiedsbetrages zwischen dem Kaufpreis des Betriebes auf der einen Seite und der Summe der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden, bewertet zu

Zeitwerten, auf der anderen Seite. Im Rahmen der Betriebsveräußerung können nämlich immaterielle Vermögensgegenstände auf den Erwerber übergehen, die zuvor keinen Eingang in die Bücher des Veräußers gefunden haben.⁴⁾

Die Regelungen des Handelsrechts sind auch für das Steuerrecht maßgebend, sofern keine steuerrechtlichen Regelungen entgegenstehen. Für die steuerliche Behandlung des Firmenwertes sind die §§ 4 Abs. 1 vorletzter Satz, 6 Z. 1 und 8 Abs. 3 EStG einschlägig. Durch diese gesetzlichen Bestimmungen wird die Aktivierungspflicht für den entgeltlich erworbenen Firmenwert sowie die verpflichtende Abschreibung über fünfzehn Jahre geregelt. Der VwGH und der BFH definieren den Firmenwert, ähnlich wie im HGB, als den Mehrwert über dem Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, der also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird.⁵⁾ Der Firmenwert wird „durch die [zukünftigen] Gewinnchancen bestimmt“,⁶⁾ sofern diese nicht in den einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert werden, sondern durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens gewährleistet erscheinen. Das Wirtschaftsgut „Firmenwert“⁷⁾ ist eine Residualgröße von nicht selbstständig bewertbaren Faktoren, die aber bei der Kaufpreisermittlung mitberücksichtigt worden sind.⁸⁾ Folglich ist es bei der Firmenwertermittlung nach EStG notwendig, die selbstständigen Wirtschaftsgüter zu identifizieren. Handelt es sich nämlich um ein selbstständiges Wirtschaftsgut, kann es niemals Teil des Firmenwertes sein.⁹⁾ Der Firmenwert ergibt sich aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten eines Unternehmens¹⁰⁾ und den zu Teilwerten bewerteten selbstständigen Wirtschaftsgütern. Diese Ermittlung des Firmenwertes erfolgt aus der

Perspektive des Unternehmenskäufers, der alle selbstständigen Wirtschaftsgüter in seine steuerliche „Eröffnungsbilanz“ mit den jeweiligen Teilwerten aufzunehmen hat. Die Buchwerte und die Aktivierung der einzelnen Wirtschaftsgüter in den Büchern des Rechtsvorgängers sind für die Aktivierung in der Bilanz des Unternehmenskäufers nicht maßgebend. So müssen auch bereits vollständig abbeschriebene und geringwertige Wirtschaftsgüter wieder in die Bilanz aufgenommen werden, wenn sie einen von Null abweichenden Teilwert aufweisen. Auch unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Unternehmensveräußerer selbst geschaffen hat und daher gem. § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG nicht ansetzen durfte, hat der Unternehmenserwerber in seine Bilanz aufzunehmen,¹¹⁾ weil das Ansatzverbot gem. § 4 Abs. 1 EStG nicht greift. Diese Art der Firmenwertermittlung, die explizit auf den Bilanzansatz des Unternehmenserwerbers eingeht, kann daher als „erwerberbezogen“ bezeichnet werden.

Neben der soeben dargestellten Sicht der Firmenwertermittlung, die primär auf der Bilanz des Unternehmenserwerbers basiert, kann der Firmenwert nach EStG auch auf eine zweite Art bestimmt werden. Diese andere Art der Firmenwertermittlung erfolgt primär aus der Sicht des Unternehmensveräußerers. Der Firmenwert ergibt sich dabei als Differenz zwischen dem Kaufpreis für ein Unternehmen und dem buchmäßigen Eigenkapital, das aus der Bilanz des Unternehmensveräußerers abzulesen ist, zuzüglich stiller Reserven (inklusive für den Veräußerer nicht aktivierbarer selbst erstellter unkörperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens). Da bei dieser Art der Firmenwertermittlung explizit von einem Bilanzposten des Unternehmensveräußerers ausgegangen wird,

kann von einer „veräußererbezogenen“ Sicht des Firmenwertes gesprochen werden, die zum selben Ergebnis wie die „erwerberbezogene“ Sichtweise führt.

3 Der Firmenwert im KStG

Als Teil der „Einführung einer attraktiven Gruppenbesteuerung“¹²⁾ hat der Gesetzgeber mit § 9 Abs. 7 KStG versucht, den Beteiligungserwerb (*Share Deal*), der bisher von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen war, dem direkten Unternehmenserwerb (*Asset Deal*), für den die Abschreibung eines Firmenwertes möglich ist, gleichzustellen.¹³⁾ Da die Firmenwertabschreibung für einen *Share Deal* in § 9 Abs. 7 KStG eingebettet ist, ist dieses Rechtsinstitut nur im Rahmen der Gruppenbesteuerung möglich. Sie steht aber auch nur dann zu, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige, gruppenfähige Körperschaft angeschafft wird, die einen Betrieb führt und von außerhalb des Konzerns in die Unternehmensgruppe aufgenommen wird.

Zur Ermittlung des Firmenwertes werden die steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten der Beteiligung dem dem Beteiligungsansatz entsprechenden Teil des handelsrechtlichen Eigenkapitals, erhöht um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen, gegenübergestellt. Das handelsrechtliche Eigenkapital ergibt sich aus der Summe des aufgebrachteten Grund- oder Stammkapitals, der Kapital- und Gewinnrücklagen sowie des Bilanzgewinnes bzw. -verlustes.¹⁴⁾ Als stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen werden in den ErlRV im Wesentlichen Grund und Boden, Beteiligungen und selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter genannt.¹⁵⁾ Der so ermittelte Firmenwert, der maximal 50 % der steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten ausmachen kann, bildet die Basis für die Firmenwertabschreibung. Die Dauer der Firmenwertabschreibung beträgt im Ergebnis wie in § 8 Abs. 3 EStG 15 Jahre, ist aber in § 9 Abs. 7 1. TS KStG¹⁶⁾ gesondert geregelt.

Wird die Gruppe nicht im Jahr der Anschaffung gebildet, können nur diejenigen Fünfzehntel-Abschreibungsbeträge geltend gemacht werden, die nach Eintritt in die Gruppe „offen“ sind, d.h. bei Kauf in X0 und Aufnahme in die Gruppe

am 1. 1. X7 kann die Firmenwertabschreibung nur noch für die Jahre X7 bis X14 zu je einem Fünfzehntel geltend gemacht werden, die restlichen Fünfzehntel gehen unter. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt (§ 9 Abs. 7 3. TS KStG). Ein negativer Firmenwert ist ebenfalls verpflichtend anzusetzen und gewinnerhöhend aufzulösen (§ 9 Abs. 7 4. TS KStG). Der steuerlich maßgebliche Buchwert der Beteiligung ergibt sich aus den Anschaffungskosten vermindert um die abgesetzten Fünfzehntel-Beträge (§ 9 Abs. 7 5. TS KStG).

4 Unterschiede im Tatbestand

Die gesetzlichen Regelungen hinsichtlich des Firmenwertes im EStG sind nur auf *Asset Deals* anzuwenden. Die Anwendungsfälle für eine Firmenwertabschreibung nach EStG sind daher auf den Erwerb eines Betriebes, Teilbetriebes und Mitunternehmeranteils beschränkt. Da das KStG für einen *Asset Deal* keine eigenen Regelungen vorsieht, sind die einkommensteuerrechtlichen Regelungen der §§ 4 Abs. 1 vorletzter Satz, 6 Z. 1 und 8 Abs. 3 EStG auch für *Asset Deals* von Körperschaften anwendbar. Der dort verwendete Firmenwertbegriff ist dann auch für Körperschaften maßgebend. Zusätzlich wurde für Unternehmensgruppen durch das StReformG 2005 eine zusätzliche Firmenwertabschreibung für Beteiligungserwerbe eingefügt. Im Körperschaftsteuerrecht bestehen daher leider Firmenwertbegriffe nebeneinander, sodass Unterschiede im Tatbestand besonders augenfällig werden.

4.1. Betriebsführung als Tatbestandsmerkmal

Bei einem *Asset Deal* ist die Firmenwertabschreibung an die Führung eines Betriebes gebunden. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der §§ 6 Z. 1 und 8 Abs. 3 EStG, die das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines Gewerbebetriebes fordern. Das Kriterium der Betriebsführung wird auch in § 9 Abs. 7 2. Satz KStG für den Zugang zur Firmenwertabschreibung bei einem *Share Deal* gefordert. Der Wortlaut des § 9 Abs. 7 KStG geht dabei aber über die Voraussetzung der Bestimmungen des EStG hinaus,

da § 8 Abs. 3 EStG nur land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Gewerbebetriebe erfasst, das KStG hingegen in § 9 Abs. 7 2. Satz KStG nur die *Betriebsführung an sich* fordert und somit auch Betriebe mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit umschließt.¹⁷⁾ Nach EStG sind Betriebe mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit jedoch durch den in der Judikatur entwickelten Praxiswert miterfasst.¹⁸⁾ Somit ist die gesetzliche Bestimmung, die die Firmenwertabschreibung an eine Betriebsführung koppelt, sowohl für einen *Asset Deal* als auch für einen *Share Deal* gegeben. In beiden Fällen ist eine Firmenwertabschreibung nicht möglich, wenn nur Vermögensverwaltung betrieben wird.¹⁹⁾ Jedoch geben weder der Gesetzestext noch die ErlRV²⁰⁾ zu § 9 Abs. 7 KStG Aufschluss über den Begriff und den notwendigen Umfang der Betriebsführung. Reicht etwa schon ein Betrieb von untergeordnetem Umfang oder gibt es eine prozentuelle Grenze, um das Kriterium der Betriebsführung zu erfüllen?

Ein für die Praxis wichtiger Fall ist der Erwerb einer reinen Holdinggesellschaft anstatt der einzelnen operativen Tochtergesellschaften, die die Holding besitzt. Im erstgenannten Fall ist nämlich eine Firmenwertabschreibung ausgeschlossen, da die Holding nicht betriebsführend i.S.d. § 9 Abs. 7 KStG ist, während beim direkten Kauf der operativen Tochtergesellschaften die Firmenwertabschreibung zusteht. Ist bei der Anschaffung der Beteiligung das Tatbestandsmerkmal der Betriebsführung erfüllt, so stellt sich die Frage, ob die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nur *so lange* zusteht, als ein Betrieb geführt wird, oder ob die Betriebsführung nur im Zeitpunkt der Anschaffung gegeben sein muss.²¹⁾ Mittlerweile hat der Gesetzgeber dieses Problem erkannt, indem er durch das AbgÄG 2004 die Firmenwertabschreibung auf die Dauer der Zugehörigkeit eines Betriebes oder eines Teilbetriebes beschränkt. § 9 Abs. 7 3. TS KStG i.d.F. AbgÄG 2004 wird dann folgendermaßen lauten: „Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.“

Dem Kriterium der Betriebsführung kann aber im EStG dennoch weitergehende Bedeutung zugemes-

sen werden. Der Firmenwert im EStG hängt nämlich am dazugehörigen Betrieb/Teilbetrieb, sodass beim Erwerb eines Unternehmens mit mehreren Betrieben/Teilbetrieben der ermittelte Firmenwert den einzelnen Betrieben/Teilbetrieben anteilig zugeordnet wird. Daraus kann gefolgert werden, dass beim (weiteren) Verkauf eines Betriebes/Teilbetriebes, bei noch zu Buche stehendem Firmenwert für diesen Betrieb/Teilbetrieb, derjenige Teil des gesamten Firmenwertes auszuscheiden hat, der dem einzelnen veräußerten Betrieb/Teilbetrieb im Zeitpunkt des Erwerbes zugeordnet wurde, vermindert um bereits angesetzte Abschreibungsbeträge. Bei der Firmenwertabschreibung des KStG wird hingegen der Firmenwert, bei Veräußerung eines Teiles der Beteiligung, aber fort-dauernder Zugehörigkeit der Beteiligung zur Gruppe, anteilig um die ausscheidende Beteiligungsquote gekürzt.²²⁾ Mit einer Beteiligungsveräußerung ist jedoch kein Abgang eines Betriebes verbunden. Durch diese Vorgangsweise für den Firmenwert im Rahmen der Gruppensteuerung wird der Firmenwert von einzelnen Betrieben oder Teilbetrieben grundsätzlich gelöst. Im AbgÄG 2004 wird jedoch einschränkend gefordert, dass der den Firmenwert begründende Betrieb/Teilbetrieb aber auf jeden Fall noch zur Unternehmensgruppe gehören muss.²³⁾

4.2. Unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaft als Tatbestandsmerkmal

Aus § 9 Abs. 7 2. Satz KStG ergibt sich die Verpflichtung, eine unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaft zu erwerben und in die Gruppe aufzunehmen, um eine Firmenwertabschreibung durchführen zu können. Das bedeutet, dass die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG einen engeren Anwendungsbereich als die Firmenwertabschreibung im Rahmen eines *Asset Deals* hat. Während bei der Firmenwertabschreibung im Rahmen eines *Asset Deals* keine Beschränkung vorgesehen ist und daher auch für den Erwerb ausländischer Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmensschaften eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden kann, besteht bei einem *Share Deal* eine Einschränkung des Targets, also des zu erwerbenden Unternehmens, auf unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften.²⁴⁾ Unter An-

wendung des Firmenwertbegriffes aus dem EStG ergibt sich sowohl bei Erwerb einer Mitunternehmenschaft mit ausschließlich in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmern als auch beim Kauf einer Mitunternehmenschaft mit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmern durch einen in Österreich nur beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Anwendung der §§ 6 Z. 1 sowie 8 Abs. 3 EStG. Im Falle eines derartigen Erwerbes durch einen beschränkt Steuerpflichtigen muss jedoch eine Betriebsstätte in Österreich unterhalten werden, denn gem. § 102 Abs. 2 EStG sind nur die Betriebsausgaben, also auch eine Firmenwertabschreibung, zu berücksichtigen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen.

Dem Firmenwertbegriff des KStG folgend, ist die Firmenwertabschreibung nicht zulässig, wenn in Österreich nur beschränkt steuerpflichtige Körperschaften erworben werden.²⁵⁾ Diese an sich schon europarechtlich bedenkliche Regelung²⁶⁾ unterscheidet sich daher vom EStG dadurch, dass im EStG keine Einschränkung des Targets auf inländische Unternehmen besteht.

4.3. „Fremdbezug“ einer Beteiligung als Tatbestandsmerkmal

§ 9 Abs. 7 KStG fordert die Anschaffung eines weder direkt noch indirekt konzernzugehörigen Unternehmens, um die Firmenwertabschreibung in Anspruch zu nehmen. Was unter konzernzugehörigen Unternehmen iSd § 9 Abs. 7 KStG zu verstehen ist, geht dabei weder aus dem Gesetzestext noch aus den ErlRV hervor. Entspricht der Konzernbegriff nach § 9 Abs. 7 KStG etwa dem Konzernbegriff des § 10 Abs. 5 5. TS EStG, dem der §§ 15 AktG und 115 GmbHG, dem des § 228 i.V.m. den §§ 244 ff HGB oder folgt der Konzernbegriff im Rahmen der Gruppenbesteuerung einer eigenständigen Definition?

Neben dieser begrifflichen Unschärfe des Konzernbegriffes ist auch die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf konzernfremde Unternehmen fragwürdig.²⁷⁾ Der Gesetzgeber mag die Einschränkung der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen, die von außerhalb der Gruppe erworben wurden, zwar als Gestaltungsbremse ansehen,²⁸⁾ jedoch ist unverständlich, warum eine derartige Gestal-

tungsbremse bei *Asset Deals* als nicht notwendig und bei *Share Deals* als notwendig erachtet wird. Darüber hinaus ist fraglich, warum überhaupt eine Gestaltungsbremse als notwendig erachtet wird, wenn ohnedies, auch in der Unternehmensgruppe, Beteiligungsveräußerungen steuerpflichtig sind, zumal der steuerliche Buchwert der Beteiligung durch vorgenommene Firmenwertabschreibungen gem. § 9 Abs. 7 5. TS KStG sinkt.

4.4. Ermittlung des Firmenwertes als Tatbestandsmerkmal

Der Firmenwert im Rahmen eines *Asset Deals* kann sowohl veräußerer- als auch erwerberbezogen ermittelt werden, wohingegen bei einem *Share Deal* im Rahmen der Gruppenbesteuerung nur die veräußererseitige Ermittlung zulässig ist.²⁹⁾ Die Vorschrift des § 9 Abs. 7 KStG stellt eine Legaldefinition zur Ermittlung des Firmenwertes im Rahmen der Gruppenbesteuerung dar. Durch dieses neue Berechnungsschema kommt es primär zu einem weiteren Begriffsumfang des Firmenwertes im Rahmen der Gruppenbesteuerung, da im Gegensatz zum Firmenwert bei *Asset Deals* auch stille Reserven im abnutzbaren Anlagevermögen, bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, im Umlaufvermögen sowie allfällige stille Reserven im Fremdkapital inkludiert sind. Es kann daher bezweifelt werden, ob die in § 9 Abs. 7 KStG artifiziiell geschaffene Größe tatsächlich einen Firmenwert darstellt oder ob der Gesetzgeber nicht bloß das Etikett „Firmenwert“ verwendet, um einem Differenzbetrag einen Namen zu geben.

4.5. Beschränkung des Firmenwertes der Höhe nach als Tatbestandsmerkmal

Der Firmenwert im Rahmen der Gruppenbesteuerung ist auf maximal 50 % der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten beschränkt, wobei eine Grenzziehung durchaus gerechtfertigt sein mag und die Grenze von 50 % als Ausfluss der gesetzgeberischen Freiheit anzusehen ist. Der die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten übersteigende Betrag ist nach dem Wortlaut von § 9 Abs. 7 1. TS KStG kein Firmenwert.³⁰⁾ Weder der Gesetzestext noch die ErlRV gehen auf die Frage ein, was der die 50 % der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten übersteigende Betrag

darstellt und wie dieser zu behandeln sei.³¹⁾ Es ergibt sich somit eine betragsmäßige Beschränkung des Firmenwertes und damit auch der Abschreibungsbasis. Rein begrifflich betrachtet, wird der *Firmenwert* im Rahmen der Gruppenbesteuerung auf 50 % der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten beschränkt und nicht nur die Abschreibungsbasis alleine. Bei einem *Asset Deal* hingegen ist eine derartige betragsmäßige Beschränkung des Firmenwertes nicht vorgesehen.

Fraglich ist aber, ob die vom Gesetzgeber intendierte Gestaltungsbremse ausreichend wirksam ist. Durch den unspezifizierten Ausgangspunkt der Ermittlung des Firmenwertes, nämlich die Anschaffungskosten, kann es nämlich zu gezielten Gestaltungen zur Firmenwert-erhöhung kommen. So stellt sich die Frage, was der Begriff der Anschaffungskosten miteinschließt. Unzweifelhaft ist der Kaufpreis Teil der Anschaffungskosten, bei der Kaufpreisfestlegung besteht aber z.T. erheblicher Gestaltungsspielraum. So können beispielsweise die Anschaffungskosten durch eine Eigenkapitalzufuhr des Veräußerers (beliebig) erhöht werden. Bei Veräußerung erhält der Veräußerer seine Einlage in Form eines höheren Veräußerungserlöses refundiert und der Erwerber kann durch die höheren Anschaffungskosten seine Abschreibungsbasis für den Firmenwert vergrößern. Außerdem könnte auch die Frage gestellt werden, ob nachträgliche Anschaffungskosten, wie z.B. ein Eigenkapitalzuschuss, die Abschreibungsbasis erhöhten³²⁾

5 Unterschiede bei den Rechtsfolgen

5.1. Abschreibungsdauer als Rechtsfolge

§ 9 Abs. 7 1. TS KStG normiert, dass der Firmenwert gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen ist. § 8 Abs. 3 EStG regelt dieselbe Dauer für das EStG. Warum im KStG nicht auf das EStG verwiesen wird, wenn ohnehin eine Gleichstellung mit dem Firmenwertbegriff des EStG, zumindest im Regelungsbereich der Gruppenbesteuerung, erreicht werden soll, ist u.E. in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar, vor allem wenn man sich vor Augen führt, dass die ErlRV dies so vorgesehen haben.³³⁾ Hätte der Gesetzgeber dem Begriff des „Firmen-

wertes“ im EStG und im KStG dieselbe Bedeutung beimessen wollen, so hätte er dies mit einem Verweis auf § 8 Abs. 3 EStG, mit allfälligen Adaptierungen, die jedoch den Firmenwert iSd EStG nicht begrenzen und nicht ausweiten hätten dürfen, geregelt.

Diese neue fünfzehnjährige Firmenwertabschreibung im Rahmen des StReformG 2005 ist genauso wie in § 8 Abs. 3 EStG verpflichtend.³⁴⁾ Insofern herrscht Übereinstimmung im EStG und im KStG. Zu berücksichtigen ist aber, dass die fixe Abschreibungsdauer von fünfzehn Jahren im EStG nur für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Gewerbebetriebe anzuwenden ist. Für Betriebe mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit hingegen ist diese Abschreibungsdauer nicht in § 8 Abs. 3 EStG normiert, was bedeutet, dass der Firmenwert bei Betrieben mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit einer anderen steuerlichen Behandlung folgen kann. Gemäß der Judikatur des VwGH ist der Praxiswert, der Firmenwert bei Betrieben mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit, ein abnutzbares Wirtschaftsgut.³⁵⁾ Die Abschreibungsdauer wird anhand der allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen des § 7 EStG beurteilt. Den EStR 2000 folgend bestehen keine Bedenken, wenn der abnutzbare Praxiswert analog zur Regelung des § 8 Abs. 3 EStG auf fünfzehn Jahre abgeschrieben wird; es besteht aber auch die Möglichkeit einer kürzeren Abschreibungsdauer,³⁶⁾ wobei die fünfzehnjährige Abschreibungsdauer des § 8 Abs. 3 EStG die Obergrenze darstellt.³⁷⁾ In der Praxis findet man Abschreibungsperioden von drei bis fünf Jahren.³⁸⁾

Da § 9 Abs. 7 2. Satz KStG nur die Betriebsführung einer Körperschaft verlangt und daher ebenso Beteiligungen an Betrieben mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit³⁹⁾ inkludiert, kann sich ein Unterschied in der Abschreibungsdauer zwischen EStG und KStG ergeben. Während § 9 Abs. 7 KStG auch für den Praxiswert eine fixe Abschreibung über fünfzehn Jahre vorsieht, stellt das EStG insoweit auf die tatsächliche Nutzungsdauer ab.⁴⁰⁾

5.2. „Verlorene“ Fünfzehntelbeträge als Rechtsfolge

Die Firmenwertabschreibung hat erstmals in dem Jahr zu erfolgen, in dem der *Asset Deal* durchgeführt worden ist bzw. die Gruppe gebildet

worden ist. Bei späterer Gruppenbildung gehen die Fünfzehntel zwischen Anschaffung und Gruppenbildung unter.⁴¹⁾ Bei einer unterjährigen Anschaffung der Beteiligung geht die Firmenwertabschreibung für das Anschaffungsjahr verloren,⁴²⁾ da § 9 Abs. 5 KStG eine „finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres“ fordert und eben diese nicht besteht. Die erste Fünfzehntelabschreibung geht bei strenger Wortinterpretation des Gesetztextes in all jenen Fällen verloren, in denen die Beteiligung nicht genau am ersten Tag des Wirtschaftsjahres um 0.00 Uhr angeschafft wird. Jedoch ist u.E. fraglich, ob tatsächlich auf diesen Jahresbeginn abgestellt werden wird oder ob nicht das vom Gesetzgeber geforderte Bestehen der Beteiligung „während des gesamten Wirtschaftsjahres“ auch bei einem späteren Anschaffungszeitpunkt erfüllt ist (z.B. Anschaffung am ersten Tag,⁴³⁾ im ersten Monat, im ersten Halbjahr als oberste Grenze?).⁴⁴⁾ Eine „Halbjahres-AFA“ ist bei der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht zulässig,⁴⁵⁾ da bei unterjähriger Anschaffung bzw. Veräußerung das Kriterium des § 9 Abs. 5 KStG gerade nicht erfüllt ist. Eine unterjährige Anschaffung einer Beteiligung führt schließlich dazu, dass das erste Fünfzehntel *endgültig* verloren geht. Die Firmenwertabschreibung im Rahmen eines *Asset Deals* ist dagegen ab dem Zeitpunkt des Unternehmenserwerbes vorzunehmen. Das bedeutet auch, dass eine „Halbjahres-AFA“ gem. § 7 Abs. 2 EStG vorgenommen werden muss, wenn das Wirtschaftsgut „Firmenwert“ nicht mehr als sechs Monate genutzt wird.⁴⁶⁾ Durch dieses „Nachholverbot“⁴⁷⁾ im KStG kommt es in den meisten Fällen zum Verlust zumindest des ersten Fünfzehntels, bei zeitlichem Auseinanderfallen von Anschaffung und Gruppenbildung im schlechtesten Fall sogar zum vollständigen Verlust der Firmenwertabschreibung, wohingegen es im EStG nicht zum Verlust der Firmenwertabschreibungsbeträge kommen kann.

6 Kritische Würdigung

Wie in den obigen Ausführungen gezeigt werden konnte, bestehen beim Firmenwertbegriff des § 9 Abs. 7 KStG sowohl beim Tatbe-

stand als auch bei den Rechtsfolgen erhebliche Unterschiede zum Firmenwertbegriff im allgemeinen Ertragsteuerrecht. Daraus kann u.E. gefolgert werden, dass nicht einmal im eingeschränkten Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung die vom Gesetzgeber angestrebte Gleichstellung von *Share Deal* und *Asset Deal* erreicht worden ist. Es handelt sich daher nicht um eine Gleichstellung, sondern um eine sich vom allgemeinen Ertragsteuerrecht z.T. deutlich abhebende Sonderregelung für Unternehmensgruppen, die zudem für das System einer Gruppenbesteuerung an sich nicht notwendig ist.⁴⁸⁾

In § 8 Abs. 7 EStG und in § 9 Abs. 7 KStG werden unterschiedliche

Firmenwertbegriffe verwendet. Es ist daher für den Rechtsanwender missverständlich und z.T. verwirrend, wenn in § 9 Abs. 7 KStG von einem „Firmenwert“ gesprochen wird. Aufgrund der bestehenden Unterschiede ist auch äußerst fraglich, ob die für den Firmenwert im Rahmen eines *Asset Deals* ergangene Judikatur und die Literaturmeinungen für die Interpretation des so genannten „Firmenwertes“ gem. § 9 Abs. 7 KStG fruchtbar gemacht werden können. U.E. ist dies schon allein aufgrund der unterschiedlichen Ermittlung und der anderen aufgezeigten Unterschiede zwischen dem Firmenwert im Rahmen eines *Asset Deals* und dem als „Firmenwert“ be-

zeichneten Gebilde im KStG nicht möglich. Die Untersuchung hat gezeigt, dass mit der Firmenwertabschreibung in § 9 Abs. 7 KStG ein in wesentlichen Punkten neues Rechtsinstitut in das Ertragsteuerrecht Einzug gehalten hat. **RWZ**

■ DIE AUTOREN

**Mag. Matthias Hofstätter
Patrick Plansky**

Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien und Mitarbeiter im Spezialforschungsbereich „International Tax Coordination“.

Literaturhinweise und Anmerkungen

*) Die Autoren widmen diesen Beitrag in memoriam ihrem akademischen Lehrer Professor Wolfgang Gassner.
 1) ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
 2) In der Folge ist mit KStG das KStG i.d.F. StReformG 2005 (BGBl I 2004/57) gemeint, andernfalls wird im Text explizit darauf hingewiesen.
 3) Für Gewinnermittler nach § 5 Abs. 1 EStG wird dies explizit durch das Maßgeblichkeitsprinzip gefordert. Für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1 EStG sind sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuwenden. Vgl. dazu EStR 2000, Rz. 418; Doralt: EStG⁷ § 4 Rz 4.
 4) Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube (Hrsg.): HGB-Band II⁷ (1999) § 203 Rz 35.
 5) Vgl. VwGH 21. 10. 1999, 94/15/0117 mwN; BFH 27. 3. 1996, I R 60/95; BFH 27. 3. 2001, I R 42/00. In diesem Sinne auch: Hofians: Immaterielle Werte im Jahresabschluss, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung (1992), S. 98; Igerz: Der Auftragsbestand als Bestandteil des Kaufpreises beim Unternehmenserwerb, ÖStZ 1990, S. 285 (285); Pfeiffer: Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes, StuW 1984, S. 326 (336); Stöcker: Geschäftswert und Auftragsbestand, DStZ 1983, S. 465 (465).
 6) BFH 17. 6. 1996, I R 60/95; Mayr: Gewinnrealisierung (2001) S. 164.
 7) Zur Diskussion, ob die gesetzliche Regelung in § 6 Z. 1 EStG deklarative oder konstitutive Wirkung hat vgl. Mayr: Gewinnrealisierung, S. 185 ff.
 8) In diesem Sinne BFH 17. 3. 1977, IV R 218/72; Quantschnigg/Schuch: ESt-Handbuch (1993) § 6 Rz. 234.
 9) Klarerweise ergeben sich gerade bei der Frage, ob es sich um ein selbstständiges Wirtschaftsgut handelt, Abgrenzungsprobleme, die u.a. auch darauf zurückzuführen sind, dass es keine explizite gesetzliche Definition des Begriffes „Wirtschaftsgut“ gibt. Vgl. dazu ausführlich Söffing: Geschäftswert, in Knobbe-Keuk et al (Hrsg.):

Handelsrecht und Steuerrecht, FS Döllner (1988) S. 593 (604 f).
 10) Eine Firmenwertabschreibung gem. § 8 Abs. 3 EStG ist nur bei *Asset Deals* zulässig, bei *Share Deals* hingegen nicht. Vgl. dazu u.a. Söffing in Knobbe-Keuk et al (Hrsg.): Handelsrecht und Steuerrecht, S. 593.
 11) Vgl. Igerz, ÖStZ 1990, S. 285; Stöcker, DStZ 1983, S. 465. Entsprechendes gilt für die Handelsbilanz gem. § 197 Abs. 2 i.V.m. § 196 Abs. 1 HGB.
 12) ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 5.
 13) Verfassungsrechtlich ist die Gleichstellung von *Asset* und *Share Deal* nicht geboten. Vgl. dazu VfGH 3. 3. 2000, G172/99. Die ErlRV begründen die „Gleichstellung“ mit der Stärkung des Wachstumspotenzials und einer Verbesserung der Standortattraktivität. Vgl. dazu ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 1 und 5.
 14) ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
 15) ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
 16) „[...] Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.“
 17) Zur Diskussion, ob die in § 8 Abs. 3 EStG verwendeten Begriffe land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Gewerbebetriebe auf die Einkunftsart oder auf den Inhalt der Tätigkeit abstellen vgl. u.a. EStR 2000, Rz. 2298; Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 8 Rz 43; Köglberger: Gewinnermittlungsrichtlinien (1990) S. 55; Gießler: Der negative Geschäftswert in der Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz (1996) S. 189; Doralt: EStG⁶ § 8 Rz. 44.
 18) Vgl. u.a. VwGH 17. 6. 1970, 1769/69; VwGH 22. 11. 1975, 1943/75; VwGH 22. 9. 1992, 88/14/0088; VwGH 15. 9. 1993, 91/13/0053; VwGH 7. 10. 2003, 99/15/0257; VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0217; VwGH 25. 2. 2004, 2000/13/0092; BFH 24. 2. 1994, IV R 33/93.
 19) Vgl. u.a. Kohlhauser/Wette: Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung?, SWK 2004, S 604 (S 609).
 20) ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
 21) Dem Wortlaut des Gesetzestextes des

§ 9 Abs. 7 KStG folgend sind beide Interpretationen denkbar: „Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung [...] an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft [...]“. Vgl. dazu z.B. Mühlehner: Gestaltungsmöglichkeiten in Mühlehner/Zöchling/Trenkwalder (Hrsg.): Gruppenbesteuerung (2004) S. 127 ff (137).
 22) Wiesner/Mayr: Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, S. 491 (498).
 23) Vgl. § 9 Abs. 7 3. TS KStG.
 24) Vgl. § 9 Abs. 7 2. Satz KStG.
 25) Diese Firmenwertabschreibung ist in § 9 Abs. 7 2. Satz KStG ausgeschlossen und daher nicht einmal im Rahmen der Unternehmensgruppe möglich, obwohl die Gruppenbildung über die Grenze möglich ist.
 26) Hirschler: Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa?, IStR 2004, S. 505 (511); Stefaner/Weninger: Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, S. 441 (441 ff); Tissot: Die geplante Gruppenbesteuerung – ein erster Überblick, SWK 2004, S 306 (S 311).
 27) Bei *Asset Deals* stellt sich die Frage der Konzernzugehörigkeit für die Firmenwertabschreibung nämlich nicht.
 28) ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
 29) Dies ergibt sich durch das Abstellen auf das buchmäßige Eigenkapital des Veräußerers in § 9 Abs. 7 1. TS KStG.
 30) „Als Firmenwert gilt [...], höchstens aber 50 % dieser Anschaffungskosten“; so auch Kohlhauser/Wette: SWK 2004, S 610; a.A. u.a. Mitterlehner: Die neue österreichische Gruppenbesteuerung, VWT 2004, H 2 24 (25); Mühlehner: Gestaltungsmöglichkeiten in Mühlehner/Zöchling/Trenkwalder (Hrsg.): Gruppenbesteuerung S. 136; ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
 31) Da in den ErlRV davon ausgegangen wird, dass der gesamte Unterschiedsbetrag, der gem. § 9 Abs. 7 1. TS KStG ermittelt wird, einen Firmenwert darstellt, ist eine derartige Klärung auch gar nicht zu erwarten.

³²⁾ Die Anschaffungskosten sind im Steuerrecht nicht explizit definiert. Es wird daher auf den handelsrechtlichen Begriff der Anschaffungskosten abgestellt. Vgl. dazu VwGH 23. 11. 1994, 91/13/0111; Doralt/Mayr: EStG⁶ § 6 Rz. 64. Anschaffungskosten sind nach § 203 Abs. 2 HGB „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen [...]“. So kann es beispielsweise bei Erwerb eines unterkapitalisierten Unternehmens notwendig sein, dass der Erwerber Eigenkapital zuschießen muss, um es in einen „betriebsbereiten Zustand“ zu versetzen.
³³⁾ ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26.
³⁴⁾ Vgl. den Wortlaut in § 9 Abs. 7 Z. Satz KStG: „Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung [...] ist [Hervorhebung der Verfasser] ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe [...] eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen.“
³⁵⁾ Vgl. u.a. VwGH 10. 5. 1994, 91/14/0116.
³⁶⁾ Vgl. VwGH 17. 6. 1970, 1769/68, der die lineare Abschreibung auf 5 Jahre akzeptiert; weiters EStR 2000, Rz. 3190.
³⁷⁾ Vgl. Doralt: EStG⁶ § 8 Rz. 45; Zeitler: Der Firmenwert und verwandte immaterielle Wirtschaftsgüter in der Bilanz, DStR 1988, S. 303 (305).

³⁸⁾ Hofians: Immaterielle Werte im Jahresabschluss, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung (1992) S. 193, Aman: UmgrStG: Praxiswert bei Verschmelzungen und Umwandlungen, ÖStZ 1995, S. 139 (140); Zeitler: DStR 1988, S. 305; EStR 2000 Rz. 3189; Gießler: Geschäftswert S. 191.
³⁹⁾ In der Praxis mögen berufsrechtliche Regelungen gegen Beteiligungen an „Freiberufler Kapitalgesellschaften“ sprechen. So nennt § 21c Z. 1 RAO als mögliche Gesellschafter von „Rechtsanwaltskapitalgesellschaften“ nur natürliche Personen. Gem. § 52a Abs. 4 ÄrzteG 1988 dürfen keine anderen als natürliche Personen Gesellschafter einer „Ärztegesellschaft“ sein, die wiederum nicht in der Form einer Kapitalgesellschaft betrieben werden darf. § 12 Abs. 3 ApG normiert, dass Apotheken nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden dürfen. Ein kleiner Anwendungsbereich ergibt sich jedoch gem. § 68 Abs. 1 Z. 3 WTBG für Wirtschaftstreuhandkapitalgesellschaften, die als Gesellschafter anderer Wirtschaftstreuhandkapitalgesellschaften in Frage kommen und daher theoretisch eine Unternehmensgruppe bilden könnten.
⁴⁰⁾ Diese gesetzlich zwingende Verlängerung der Nutzungsdauer eines Praxiswertes auf 15 Jahre durch § 9 Abs. 7 KStG, die einen zugegebenen kleinen

Anwendungsbereich besitzt, muss sich möglicherweise am Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG messen lassen.
⁴¹⁾ Vgl. § 9 Abs. 7 Z. TS KStG.
⁴²⁾ Stefaner/Weninger: Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecotax 2004, S. 508 (518); Stefaner/Weninger: Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, S. 406 (409).
⁴³⁾ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich eines stichtagsgenauen Erwerbes vgl. Urtz: Probleme der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, GeS aktuell 2004, S. 328 ff (330).
⁴⁴⁾ UE handelt es sich um eine Frage der „Recheneinheit“ für ein Wirtschaftsjahr. § 9 Abs. 7 KStG wirft diese Frage auf, gibt jedoch keine Anhaltspunkte, wie sie zu beantworten ist.
⁴⁵⁾ Vgl. Wiesner/Mayr: Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, S. 491 (498).
⁴⁶⁾ Vgl. Doralt: EStG⁶ § 8 Rz. 48; EStR 2000 Rz. 3191.
⁴⁷⁾ Vgl. Tissot: Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, S. 306 (S. 310).
⁴⁸⁾ Zur Unsystematik der Regelung vgl. auch Mayr: Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004, S. 246 (247); Doralt: Firmenwertabschreibung von Beteiligungen – eine verantwortungsvolle Steuerpolitik?, RdW 2004, S. 248 (248).

Bilanzsteuerrecht

Bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung in Handels- und Steuerbilanz

Der Beitrag behandelt die Frage, ob steuerrechtlich bei langfristiger Auftragsfertigung die Selbstkosten aktiviert werden können.

RWZ 2004/92
S. 364

1 Frage und Beispiel

Ein Unternehmen U errichtet für das Unternehmen X ein Walzwerk. Die Dauer der Herstellung dieses Werkes beträgt 18 Monate, es wird mit folgenden aufwandsgleichen Kosten gerechnet:

Als Erlös wird ein Betrag von 1.200 vereinbart.

Zum Bilanzstichtag 31. 12. 2004 sind folgende Einzelkosten angefallen:

Materialeinzelkosten	40
Fertigungseinzelkosten	100

Materialeinzelkosten	100
Materialgemeinkostenzuschlagsatz	35 %
Fertigungseinzelkosten	300
Fertigungsgemeinkostenzuschlagsatz	110 %
Verwaltungsgemeinkostenzuschlagsatz	7 %
Vertriebsgemeinkostenzuschlagsatz	10 %

Eine Änderung der noch anfallenden Kosten ist zum Bilanzstichtag nicht erkennbar.

Wie hoch ist der handels- und steuerrechtliche Ansatz des in Bau befindlichen Walzwerks bei Unternehmen U, wenn ein höchstmöglicher Betrag aktiviert werden soll?

2 Antwort

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine langfristige Fertigung von Umlaufvermögen. Grundsätzlich sind