

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter*** in der Beschwerdesache Bf, Bf Adresse, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 29. Mai 2020 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2013, 2014, 2015 und 2016 vom 21. August 2020 sowie 2017 vom 29. April 2020 des Finanzamtes Wien 1/23, nunmehr Finanzamt für Großbetriebe, Steuernummer Bf StNr, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. März 2025, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Aufgrund der Feststellungen einer Außenprüfung erließ das damalige Finanzamt Wien 1/23 die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide Gruppenträger 2017 bzw. 2013 bis 2016 (nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 1 BAO). In der Begründung verwies die Behörde auf das „Ergebnis der Betriebsprüfung 2016“ und kürzte die vorgenommene Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 um 6,754.800,00 € in den Jahren 2013 und 2014 sowie aufgrund der gruppeninternen Veräußerung eines (Teil)Betriebes um 1,999.421,00 € in den Jahren 2015 bis 2017.

Die Bf erhob dagegen Beschwerden und wandte sich damit ausschließlich gegen die Kürzung der Firmenwertabschreibung, unter anderem mit der Begründung, dass der die Firmenwertabschreibung auslösende Betrieb – zumindest zum Teil – innerhalb der Unternehmensgruppe verblieben sei und die Fortführung der Firmenwertabschreibung vom Zweck und dem Wortlaut des Gesetzes gedeckt sei. Die Beschwerdeführerin beantragte zudem die Nichterlassung einer Beschwerdeentscheidung und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerden wurde mit Vorlageberichten vom 16. Juli bzw. 10. Dezember 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 11. März 2025 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt, in der die Sachverhaltsfragen wiederholt als unstreitig gestellt wurden und die widersprechenden Rechtsauffassungen ausgeführt wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Sachverhalt

Beteiligungsverhältnisse

Die K Aktiengesellschaft (im Folgenden: K), Tochtergesellschaft der S1 (im Folgenden: S1), erwarb im November 2004 100% der Aktien an der S2 AG (später umfirmiert in S2 AG, im Folgenden: S2). Die S2 verfügte zu diesem Zeitpunkt über rund 16,45% der Aktien an der X Aktiengesellschaft (im Folgenden: X). Die S1 übernahm in weiterer Folge mit Vollzug eines freiwilligen Übernahmeangebots am 15. Juli 2005 Aktien im Ausmaß von 80,7% der X. K und S1 verfügten damit gemeinsam über rund 97,15% der Aktien der X.

Die X war im Anschaffungszeitpunkt nicht konzernzugehörig und betriebsführend.

Die von der S1 erworbenen Aktien wurden mit Stichtag 15. Juli 2005 in die S2 unter Anwendung von Art III UmgrStG eingebracht.

Durch Übertragung von Barvermögen gemäß Spaltungsplan vom 30. Juni 2005 und Abspaltung zur Neugründung einer Aktiengesellschaft schieden die restlichen Aktionäre der X (Streubesitz) aus der X aus.

Mit Aktienkaufvertrag vom 28. Oktober 2005 hat die S1 sämtliche Aktien an der S2 von der K erworben. Mit Verschmelzungsvertrag vom 13. Dezember 2005 wurde die S2 auf die S1 unter Anwendung von Art I UmgrStG verschmolzen, sodass die Beteiligung an der X von der S1 gehalten wurde.

Die Beteiligung der S1 an der X wurde mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 13. Dezember 2005 up stream auf die S3 (im Folgenden: S3) abgespalten. Die S3 war zu diesem Zeitpunkt im Alleineigentum der Bf (im Folgenden: Bf bzw. Beschwerdeführerin) und besaß 99,9% der Aktien an der S1. Die X wurde in weiterer Folge mit Verschmelzungsvertrag vom 16. Mai 2006 side stream auf die S1 als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die S3 wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 6. Dezember 2007 up stream auf die Alleingesellschafterin Bf als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Unternehmensgruppe

Dem Antrag der Bf vom 26. September 2005 auf Feststellung einer Gruppe ab der Veranlagung 2005 wurde mit Bescheid vom 17. Februar 2006 gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 stattgegeben. Als

Gruppenträgerin wurde die Bf, als inländisches Gruppenmitglied wurden unter anderen die S1, die K, die S2 und die S3 festgestellt.

Die X wurde durch Änderung vom 27. Oktober 2008 des Gruppenfeststellungsbescheides vom 11. September 2008 ab der Veranlagung 2006 in die Unternehmensgruppe unter der Gruppenträgerin Bf aufgenommen.

Firmenwertabschreibung

Im Zuge der erfolgten Übernahme der Anteile an der X wurde ein Firmenwert in Höhe von 313.500.000,00 € miterworben. Die Bf machte diesbezüglich ein Fünfzehntel, das sind 20.900.000,00 € für 2013 und 2014 als jährliche Firmenwertabschreibung geltend.

Die X war Kommanditistin der am 27. August 2010 im Firmenbuch gelöschten Kommanditgesellschaft Y (im Folgenden: Y). Unbeschränkt haftender Gesellschafter war die Z (mittlerweile Z1, im Folgenden: Z). Die Z war als reine Arbeitsgesellschafterin nicht am Vermögen der Y beteiligt und stand im Mehrheitseigentum der X bzw. der S1 (im Firmenbuch eingetragen am 21. Juni 2006). Die Z war laut Gruppenfeststellungsbescheid 2006 vom 23. Juni 2009 ab der Veranlagung 2006 inländisches Gruppenmitglied unter der Bf als Gruppenträgerin. Ein Teil der jährlichen Firmenwertabschreibung der Bf im Ausmaß von 6.754.800,00 € bezieht sich auf den Betrieb der KG.

Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 30. Juni 2010 brachte die S1 den Kommanditanteil an der Y in die Z ein. Die Sacheinlage und Einbringung wurde ohne Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes durchgeführt. Es kam folglich zu einem Veräußerungsvorgang betreffend die Mitunternehmeranteile an der Y auf Ebene der S1 zum gemeinen Wert der eingelegten Anteile.

Ein Teilbetrieb („Branche“) des von der Z von der Y erworbenen Betriebes wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. September 2014 gemäß Spaltungsplan vom 7. August 2014 durch Abspaltung zur Neugründung auf die Z (sic – Firma ident mit jener der früheren Firma der Z, mittlerweile umfirmiert auf Q, im Folgenden: Q) übertragen. Gesellschafter der Q waren zunächst die L (0,01%) und die S1 (99,99%). Mit Abtretungsverträgen vom 7. Jänner 2015 wurden die Geschäftsanteile von der Z (sic – Firma ident mit jener der früheren Firma der Z und der Q, mittlerweile umfirmiert auf Q1), Sitz in E, und der Q2 (mittlerweile umfirmiert auf Q2), Sitz in G, erworben. Ein Teil der jährlichen Firmenwertabschreibung der Bf im Ausmaß von 4.755.379,00 € bezieht sich auf diesen abgespaltenen Teilbetrieb.

Die Q wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid 2014 (Änderung gemäß § 9 Abs 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 21. November 2014) in die Unternehmensgruppe der Bf ab der Veranlagung 2014 aufgenommen. Die Zugehörigkeit in der Unternehmensgruppe endete laut

Gruppenfeststellungsbescheid 2014 (Änderung gemäß § 9 Abs 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 10. April 2015) vom 19. Mai 2015 mit der Veranlagung 2014.

Die Bf machte als Folge der Abspaltung nur mehr 16.144.621,00 € für 2015 bis 2017 als jährliche Firmenwertabschreibung geltend.

Der Bilanzstichtag aller vorgenannten Körperschaften war bzw. ist jeweils der 30. September.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, dem glaubhaften Vorbringen der Beschwerdeführerin sowie aus dem Firmenbuch. Wie in der mündlichen Verhandlung von beiden Parteien ausgeführt worden ist (Niederschrift, Seite 4), ist lediglich die rechtliche Beurteilung strittig.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

§ 9 Abs 5 letzter Satz KStG 1988 lautet:

„Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.“

§ 9 Abs 7 KStG 1988 lautet:

„Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

– Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

– Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs. 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.

- Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.
- Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.
- Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.
- Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.“

§ 26c Z 47 KStG 1988 lautet:

„§ 9 Abs. 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.“

Firmenwertabschreibung

Die grundsätzliche Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 ist unstrittig. Es fehlen Hinweise bzw. wurde auch nicht vorgebracht, dass keine fremdbezogene Anschaffung hinsichtlich der X vorliegt und diese nicht betriebsführend war. Insbesondere lag bei der X eine vermögensmäßige Beteiligung an einer Personengesellschaft Y vor. Nach hM werden solche Beteiligungen Betrieben gleichgehalten (Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 432 mwN). Auch hier fehlen Hinweise, dass eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben war. Die X wurde zudem ab 2006 und damit zeitnah zur Anschaffung in die Unternehmensgruppe integriert und ging schließlich in der S1 als Gesamtrechtsnachfolgerin auf.

Die Firmenwertabschreibung wird auch im Hinblick auf die ursprüngliche Höhe hinsichtlich der Betriebe der X bzw. die Höhe betreffend den (Teil)Betrieben, die auf die Z bzw. auf die Q übertragen wurden, von beiden Parteien nicht bestritten. Gegen diese Ansicht bestehen keine Bedenken.

Unschädlich für die prinzipielle Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung waren die, die Beteiligung an der X betreffenden, Umgründungsschritte. Weder die Einbringung der erworbenen Aktien der S1 in die S2, noch die up stream-Verschmelzung der S2 auf die S1, noch die up stream-Abspaltung der Beteiligung der S1 an der X auf die S3, noch die side stream-Verschmelzung der X auf die S1 und die up stream-Verschmelzung der S3 auf die Bf lösten den Betrieb der Y von der Beteiligung, sodass die Firmenwertabschreibung nicht verloren ging (Knotzer/Pinetz in WU-KStG³ (2022) § 9 Rz 125 mwN).

Auch die ab 1. März 2014 geschaffene Rechtslage hindert dem Grundsatz nach die Fortführung der Firmenwertabschreibung nicht.

§ 26c Z 47 KStG 1988 sieht einen Abzug offener Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, vor, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass mitbedacht wurde, dass bei der Übernahme der X eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht wird. Dies gehe insbesondere aus einer Rechtsanfrage vom 31. August 2005 an das Finanzamt Wien 1/23 hervor.

Tatsächlich wird auf Seite 13 dieses Schreibens auf § 26c Z 47 KStG 1988 hingewiesen und darauf, dass zu prüfen sei, ob bei Einbezug der X in die Gruppe eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen ist. Es seien diverse Umstrukturierungsschritte geplant, die schlussendlich darin münden würden, dass die X side stream auf die S1 verschmolzen wird (Rechtsanfrage, Seite 3). Das Finanzamt bestätigte die Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung entsprechend der Anfrage.

Aus diesem Zusammenhang ist – was im Übrigen von der belangten Behörde auch nicht bestritten wird (Niederschrift der mündlichen Verhandlung, Seite 4) – nachvollziehbar, dass die Firmenwertabschreibung den Kaufpreis zumindest beeinflussen konnte.

Unbestritten ist zudem, dass die Abspaltung eines Teiles des ursprünglichen Betriebes der Y, der zunächst auf die Z und dann auf die Q abgespalten wurde, durch den Wechsel der Eigentümer der Q und der Übertragung dieses abgespaltenen Teiles aus der Unternehmensgruppe hinaus ab 2015 im Umfang von 4.755.379,00 € zu einer Minderung der Firmenwertabschreibung führt.

Dem entspricht der klare Wortlaut des § 9 Abs 7 1. Absatz bzw. 3. Teilstrich KStG 1988 und bestehen insoweit keine Bedenken, dieser Ansicht zu folgen.

Objektverknüpfung zwischen Betrieb und Beteiligungskörperschaft

Strittig sind die Folgen der missglückten Einbringung des Betriebes der Y auf die Z im Hinblick auf die Auslegung der Zurechnung des Betriebes zu einer/derselben Beteiligungskörperschaft der Unternehmensgruppe („Objektverknüpfung“ und „Dauerhaftigkeit“ der Betriebsführung).

Aufgrund der fehlenden Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes kam es in der Folge zu einem Veräußerungsvorgang betreffend die Mitunternehmeranteile an der Y auf Ebene der S1 zum gemeinen Wert der eingelegten Anteile an die bisherige Arbeitsgesellschafterin Z. Die Z war ab der Veranlagung 2006 inländisches Gruppenmitglied unter der Bf als Gruppenträgerin.

Der Betrieb löste sich zwar von der S1 und wechselte zur Z, blieb jedoch im Unternehmensgruppenverbund erhalten. Im Schrifttum ist umstritten, welche Folgen dies für die Fortführung der Firmenwertabschreibung habe (*Knotzer/Pinetz* in WU-KStG³ (2022) § 9 Rz 129, *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 442, *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 8. Behandlung von Beteiligungen (§ 9 Abs 7 KStG) Rz 965, jeweils mwN).

Argumentation der Parteien

Die Beschwerdeführerin stützt sich in ihrer rechtlichen Argumentation zunächst auf den Wortlaut des § 9 Abs 7 3. Teilstich KStG 1988. Der Betrieb bleibe der Unternehmensgruppe zugehörig, was dem Sinn der Gruppenbesteuerung, nämlich der Besteuerung auf konsolidierter Ebene entspreche. Der Gesetzestext laute *„Zugehörigkeit des Betriebes ... der Beteiligungskörperschaft“* und nicht *„zur Beteiligungskörperschaft“*.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (686, 22. GP, zu Abs 7) könne man so oder so lesen bzw. haben im Auge, dass der Betrieb auf eine gruppenfremde Person übertragen wird.

Durch die missglückte Einbringung gäbe es eine zweite Firmenwertabschreibung durch asset deal nach § 8 Abs 3 EStG 1988, andererseits gab es aber eine Gewinnrealisation. Zudem stelle die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 keine endgültige Steuerentlastung dar, weil bei einer Veräußerung oder einem umgründungsbedingten Untergang der Beteiligung an der S1 die Firmenwertabschreibung nachzuversteuern sei.

Der Gesetzgeber hätte zudem bei Nichtzulässigkeit der Fortführung der Firmenwertabschreibung eine Nachversteuerung vorgesehen.

Hinsichtlich § 9 Abs 5 KStG 1988 mache es keinen Sinn, dass eine Firmenwertabschreibung nur dann weiterhin möglich sei, wenn im Gegensatz zu anderen Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe genau der Betrieb in der betreffenden Gruppenkörperschaft verbleibe.

Die Behörde verweist auf eine andere Interpretation von § 9 Abs 7 KStG 1988, insbesondere im Hinblick auf die vorerwähnten Erläuterungen zur Regierungsvorlage. Daraus sei eine Objektverknüpfung zwischen Betrieb und Beteiligungskörperschaft ableitbar. Der Gesetzestext

sei so gefasst worden, dass keine Vervielfältigung der Firmenwertabschreibung möglich ist. Im Gruppensteuersystem sei die Firmenwertabschreibung unsystematisch und solle nur in einem ganz eingeschränkten Bereich zulässig sein. Der Gesetzgeber wollte share deal und asset deal in gewisser Art und bewusst nur einschränkend gleichstellen. Dies sei aufgrund der unterschiedlich möglichen grammatikalischen Interpretation eine notwendige teleologische Interpretation. Der Gesetzestext laute „Zugehörigkeit des Betriebes ... der Beteiligungskörperschaft“ und nicht „einer Beteiligungskörperschaft“.

§ 9 Abs 5 KStG 1988 regle die Gruppenverhältnisse an sich, nämlich, ob die Gruppe bestehen bleibt. § 9 Abs 7 KStG 1988 sei lex specialis zu Abs 5.

Grammatikalische Interpretation

Gemäß § 9 Abs 7 1. Absatz KStG 1988 ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung im Sinne des Abs 4 leg cit vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft im Sinne des Abs 2 leg cit (mit Ausnahme des Konzernerwerbs) ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung grundsätzlich vorzunehmen.

Die Firmenwertabschreibung ist gemäß § 9 Abs 7 3. Teilstrich KStG 1988 auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.

Wie mehrfach von den Parteien hingewiesen wurde, lässt der Wortlaut des § 9 Abs 7 3. Teilstrich KStG 1988 wörtlich und grammatikalisch widersprechende Auslegungen zu. Während einerseits darauf hingewiesen wird, dass der Gesetzgeber nicht die Zugehörigkeit des Betriebes „zur“ Beteiligungskörperschaft normierte, wird andererseits vorgebracht, dass auch die Zugehörigkeit zu „(irgend)einer“ Beteiligungskörperschaft ebenso wenig vorgesehen wurde.

Zum Wortlaut weist Lachmayer (in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 8. Rz 965) darauf hin, dass ein Betrieb nicht zu einer Unternehmensgruppe gehören kann. Im Hinblick auf die gegenständlich strittige Norm kann damit wohl nur gemeint sein, dass der Betrieb nur einer Beteiligungskörperschaft zugehören könne.

Der Gesetzestext kann im Lichte der Parteivorbringen und unter Einbezug der Literaturmeinungen zweifellos mehrdeutig gelesen werden.

Lässt sich der Sinn und Zweck einer Rechtsnorm nicht abschließend aus dem Wortsinn und der sprachlichen Bedeutung der verwendeten Wörter ermitteln ist in systematischer Auslegung die gegenständliche Rechtsnorm im Zusammenhang mit den anderen Bestimmungen des Gesetzes/verwandter Gesetze zu sehen.

Systematische Auslegung

Seitens der Beschwerdeführerin wurde die Bestimmung des § 9 Abs 5 KStG 1988 als Argument gebracht. Demnach gelten Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt. Dies müsse gleichermaßen auf den gegenständlichen Sachverhalt Anwendung finden.

Auch für *Knotzer/Pinetz* in WU-KStG³ (2022) § 9 Rz 129, mwN, erscheint der Verlust der Firmenwertabschreibung mit der Wertung des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG 1988, wonach Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe nicht als Änderung der Gruppenverhältnisse gelten, nur schwierig vereinbar, da sowohl die Beteiligung als auch der Betrieb weiterhin in der Gruppe sind.

Der Ansicht der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. § 9 Abs 2 KStG 1988 regelt, wer Gruppenmitglied, Abs 3 leg cit wer Gruppenträger sein kann, Abs 4 leg cit normiert welche Körperschaften als finanziell verbunden gelten und Abs 5 leg cit die Notwendigkeit der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres. Allen Absätzen ist gemein, dass sie in organisatorischer Hinsicht die Bildung (und in weiterer Folge den Fortbestand) der Unternehmensgruppe bestimmen. § 9 Abs 6 und 7 KStG 1988 regeln dagegen die Ergebnisermittlung.

Aus § 9 Abs 5 KStG 1988 lässt sich aus systematischer Hinsicht nichts für den gegenständlichen Streitfall gewinnen. Zweifellos bleibt auch bei Veräußerung des Betriebes der Y an die Z bei Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen der § 9 Abs 2 bis 5 KStG 1988 die Unternehmensgruppe aufrecht. Dass aus dem letzten Absatz des § 9 Abs 5 KStG 1988, der organisatorischer Natur ist, hinsichtlich der Gewinnermittlung, insbesondere der Firmenwertabschreibung, etwas abgeleitet werden könne, ist nicht zu erkennen.

Mehrfach wurde im Verfahren und wird auch in der Literatur das Zusammenspiel von § 8 Abs 3 EStG 1988 und § 9 Abs 7 KStG 1988 diskutiert.

Während die erste Bestimmung den asset deal behandelt, regelt zweite den share deal betreffend fremdbezogene, betriebsführende Beteiligungen einschränkend auf Unternehmensgruppen. Durch § 9 Abs 7 KStG 1988 sollte der share deal dem asset deal gleichgestellt werden (Erl RV 451 22. GP 26). Dass hiermit eher eine Annäherung (KStR 2013 Rz 1110) als eine völlige Gleichstellung gemeint sein kann, ergibt sich schon aus dem Regelungsinhalt wie auch aus dem Zweck der Norm. So sollte zur steuerlichen Förderung der Gruppenbildung im Interesse des Standortes Österreich (Erl RV 451 22. GP 26) eine Abschreibemöglichkeit des Firmenwertes beim share deal geschaffen werden. Neben der Übernahme der laufenden Gewinne oder Verluste soll es auch zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung kommen (Erl RV 451 22. GP 26). Im Kern sollte es eine steuerliche

Fördermaßnahme für Unternehmensakquisitionen sein (*Staringer*, RdW 6/2010/404, 372). Sie bedeutet im Effekt eine Steuerstundung.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG 1988 ein äußerst enger Rahmen gesetzt wurde. Insbesondere kommen zum Beispiel Körperschaften außerhalb von Unternehmensgruppen nicht in den Genuss dieser Bestimmung.

Lachmayer (in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 8. Rz 965) reduziert die gegenständliche Bestimmung insoweit, als die Firmenwertabschreibung auf die Zugehörigkeit des (Teil)Betriebes zur angeschafften Beteiligungskörperschaft und begründet diese Ansicht mit der möglichen – offensichtlich zu vermeidenden bzw. gesetzgeberisch nicht gewollten – Vervielfachung der Firmenwertabschreibung.

Literaturmeinungen schließen eine Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG 1988 und eine nach § 9 Abs 7 KStG 1988 nicht aus (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² 7.2 K314). Eine Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG 1988 könne vor allem jener nach § 9 Abs 7 KStG 1988 vorangehen (*Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 407 mit dem Hinweis, dass die Bezeichnungen asset deal und share deal in dieser Quelle wohl verwechselt wurden).

Auch aus dieser Diskussion kann für den gegenständlichen Rechtsstreit nichts gewonnen werden. Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe ist ein systematischer Fremdkörper im Ertragsteuerrecht (*Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 8. Rz 917 mwN). Ob der Regelungsinhalt des § 9 Abs 7 KStG 1988 so weit gehen kann, dass aufgrund einer nachfolgenden Betriebsveräußerung unter Nutzung des § 8 Abs 3 EStG 1988 die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 verloren geht, kann dermaßen systematisch nicht endgültig beantwortet werden.

Aus dem Fördergedanken des Gesetzgebers, der möglichen Verdoppelung der Stundungseffekte und dass dieser Fördermaßnahme ein sehr enger gesetzlicher Rahmen gesetzt wurde, lässt sich eine extensive Interpretation jedenfalls nicht ableiten.

Historische Auslegung

Soweit die systematische Interpretation eine Tendenz aber keine endgültige Klärung der vorliegenden Rechtsfrage bringt, wird diese anhand der Materialien des Gesetzgebungsverfahrens verstärkt, sodass schließlich teleologisch die Rechtsfrage gelöst werden kann.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 686, 22. GP, 18, muss die Betriebsführung dauerhaft vorliegen und steht keine Firmenwertabschreibung mehr zu, wenn die Betriebsführung verloren geht bzw. eine Beteiligungskörperschaft einen Teilbetrieb „verliert“ (zB veräußert, einbringt). Ab dem Jahr der „Strukturänderung in der Beteiligungskörperschaft“

verfällt dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger die auf den Teilbetrieb entfallende Firmenwertabschreibung.

Einen Unterschied zwischen gruppeninternem und gruppenfremdem Verlust machen die Erläuterungen offensichtlich nicht. Zweifellos liegt jedenfalls eine Strukturänderung in der Beteiligungskörperschaft vor.

Dem eindeutigen Willen des historischen Gesetzgebers kann durch die Einwendungen der Beschwerdeführerin, wonach der Gesetzgeber gar nicht an eine gruppeninterne Übertragung des Betriebes gedacht habe und nur gruppenfremde Übertragungen im Sinn gehabt hat, auch aus einer Gesamtschau nicht begegnet werden.

Teleologisch kann nach Ansicht des erkennenden Richters mit Lachmayer (in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 8. Rz 965) § 9 Abs 7 3. Teilstrich letzter Halbsatz KStG 1988 so verstanden werden, dass die Zugehörigkeit des (Teil)Betriebes „zur angeschafften“ Beteiligungskörperschaft, die Firmenwertabschreibung fortführen lässt.

Durch die Veräußerung des ehemaligen Betriebes der Y durch die S1 an das weitere Gruppenmitglied Z („Strukturänderung“ in der Beteiligungskörperschaft S1), wurde der Betrieb von der zunächst von der S1 erworbenen und mittlerweile auf die Bf übergegangene Beteiligung gelöst und geht daher die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 verloren.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

4. Zulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Rechtsfrage, wie die Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe (§ 9 Abs 7 3. TS KStG 1988) auszulegen ist, insbesondere, ob eine Firmenwertabschreibung bei der beteiligten Körperschaft (weiterhin) zulässig ist, wenn der (Teil)Betrieb der Beteiligungskörperschaft innerhalb der Unternehmensgruppe durch Veräußerung übertragen wird, die Beteiligungskörperschaft den Betrieb zwar „verliert“, der Betrieb jedoch bei einem anderen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger erhalten bleibt, ist eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu erkennen. Die ordentliche Revision ist daher zuzulassen.

Wien, am 26. März 2026