

JUDIKATUR

VwGH: Vorlage an den EuGH betreffend die Unionsrechtskonformität der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht Art 107 AEUV (früher Art 87 EG) in Verbindung mit Art 108 Abs 3 AEUV (früher Art 88 Abs 3 EG) einer nationalen Maßnahme entgegen, nach der eine – die Steuerbemessungsgrundlage und damit die Steuerlast verringernde – Firmenwertabschreibung bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung in anderen Fällen der Einkommens- und Körperschaftbesteuerung eine derartige Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist?
2. Steht Art 49 AEUV (früher Art 43 EG) in Verbindung mit Art 54 AEUV (früher Art 48 EG) Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates entgegen, nach denen bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung an einer nicht ansässigen Körperschaft (insbesondere mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat) eine derartige Firmenwertabschreibung nicht vorgenommen werden darf?

VwGH 30.01.2014, 2013/15/0186
(EU 2014/0001)

Deskriptoren: Firmenwertabschreibung, Gruppenbesteuerung, Diskriminierung, Niederlassungsfreiheit, Beihilfe

Normen: § 9 Abs 7 KStG

Vorbemerkung

Im Verfahren vor dem VwGH ist strittig, ob im Hinblick auf die Beteiligung an einer slowakischen Gesellschaft eine Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG zusteht. Der Wortlaut dieser Bestimmung beschränkt die Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften. Ob der dadurch bewirkte Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an beschränkt steuerpflichtigen EU-Gesellschaften mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, war im Schrifttum schon lange bezweifelt worden.¹ Der UFS Linz² griff diese Zweifel auf und urteilte, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße und durch keine zwingenden Gründe des

Allgemeininteresses gerechtfertigt werden könne. Zur Herstellung der Unionsrechtskonformität im konkreten Fall sei die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der Körperschaft, die zwar nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei, aber ihren Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat habe, auszudehnen. Gegen diese Entscheidung wurde Amtsbeschwerde erhoben. Der VwGH hatte nunmehr Zweifel über die Auslegung des Unionsrechts iSd *CILFIT*-Rechtsprechung³ und legte dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor: Die erste Frage betrifft die Übereinstimmung mit dem Beihilfenrecht, die zweite jene mit der Niederlassungsfreiheit. Beim EuGH ist das Vorabentscheidungsverfahren als Rechtssache C-66/14 anhängig. Bereits an dieser Stelle sei angemerkt, dass die Firmenwertabschreibung – wie erwartet⁴ – mit dem AbgÄG 2014⁵ abgeschafft wurde und diese Rechtssache daher insofern „nur“ die Vergangenheit betrifft.

Aus den Entscheidungsgründen⁶

Vorlagefrage 1: Übereinstimmung mit dem Beihilfenrecht

„Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen ihre Befugnisse aber

1 Dazu zusammenfassend und mwN Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (24. Lfg, November 2013) § 9 Rz 731 ff.

2 UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11 ua.

3 EuGH 6. 10. 1982, 283/81, Slg 1982, 3415.

4 *Kofler*, Kampf um den Gruppenerhalt, GES 2013, 377 (377 ff).

5 BGBl I 2014/13.

6 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. Urteil des EuGH vom 29. März 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG*, Randnr 21).

Nach Art 107 AEUV (früher Art 87 EG) sind – soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist – staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Nach Art 108 Abs 3 dritter Satz AEUV (früher Art 88 Abs 3 EG) darf der betreffende Mitgliedstaat die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.

Der Begriff der Beihilfe umfasst insbesondere auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat (vgl. etwa EuGH vom 8. November 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, Rn 38). Die Qualifizierung einer Maßnahme als Beihilfe setzt voraus:

die Finanzierung dieser Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen, Selektivität dieser Maßnahme und Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und daraus resultierende Verfälschung des Wettbewerbs (EuGH vom 15. Juni 2006, C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide*, Rn 28).

Die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 führt zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage und damit zu einer Minderung der Steuerlast, sodass diese Maßnahme dem Begünstigten einen Vorteil verschafft. Dieser Vorteil führt zu einer Verringerung der Steuereinnahmen, sodass dieser Vorteil aus staatlichen Mitteln gewährt wird. Dass durch derartige Begünstigungen der Wettbewerb verfälscht werden kann und auch – im Hinblick auf die notorisch grenzüberschreitende Tätigkeit der mitbeteiligten Parteien – der Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt werden kann, erscheint nicht näher fraglich. Der Umfang der Beihilfe überschreitet im konkreten Fall auch die „de minimis“-Grenzen (Verordnung der Kommission Nr 69/2001 bzw. Verordnung der Kommission Nr 1998/2006).

Fraglich erscheint im hier vorliegenden Fall aber, ob die Firmenwertabschreibung als selektive Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ zu beurteilen ist.

Die Einstufung einer nationalen Steuermaßnahme als „selektiv“ setzt in einem ersten Schritt voraus, dass im Vorfeld die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und geprüft wird. Anhand dieser allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung ist dann in einem zweiten Schritt

zu beurteilen und festzustellen, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil möglicherweise selektiv ist, wenn nämlich dargetan wird, dass diese Maßnahme vom allgemeinen System insofern abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. EuGH vom 18. Juli 2013, C-6/12, *P Oy*, Rn 19, mit weiteren Nachweisen). Die Voraussetzung der Selektivität ist nicht gegeben, wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist (EuGH, *P Oy*, Rn 22).

Das allgemeine Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht unterscheidet beim Unternehmenskauf zwischen dem Kauf des Betriebes (Asset-Deal) und dem Kauf der Beteiligung an der Gesellschaft, die den Betrieb besitzt (Share-Deal). Das allgemeine Steuerrecht kennt eine Firmenwertabschreibung nur beim Asset-Deal. Beim Asset-Deal werden die einzelnen Vermögensgegenstände des Betriebes gekauft und in der Bilanz des Käufers als einzelne Gegenstände ausgewiesen; auch einen miterworbenen Firmenwert weist der Käufer in seiner Bilanz als eigenen Vermögensgegenstand aus und schreibt ihn in der Folge (auf einen Zeitraum von 15 Jahren) ab. Der Abschreibung des Firmenwertes durch den Käufer steht beim Asset-Deal gegenüber, dass der Verkäufer den auf den Firmenwert entfallenden Kaufpreis zu versteuern hat. Eine andere Regelung besteht für den Share-Deal: Der Käufer erwirbt nicht einzelne Vermögensgegenstände des Betriebes, sondern „einen“ Vermögensgegenstand, nämlich die Beteiligung. Der Käufer erwirbt damit auch keinen eigenständigen Vermögensgegenstand „Firmenwert“. Nach allgemeinem Steuerrecht ist daher beim Share-Deal eine Firmenwertabschreibung ausgeschlossen.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde in Österreich die Gruppenbesteuerung eingeführt. Der Inhalt der Regelung besteht im Wesentlichen darin, dass sich eine Gesellschaft mit ihren Tochtergesellschaften und weiteren Untergesellschaften, an denen jeweils eine mindestens 50%-ige Beteiligung besteht, zu einer „Gruppe“ zusammen schließen kann. Das hat dann zur Folge, dass die steuerlichen Ergebnisse der Gesellschaften (Gewinne und Verluste) bei der Obergesellschaft zusammengefasst und erst dort besteuert werden. Es kann sohin ein Ausgleich von Gewinnen einzelner Gruppenmitglieder mit Verlusten anderer Gruppenmitglieder erfolgen.

Als besonderen Anreiz hat der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2005 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zusätzlich die Möglichkeit eröffnet, dass beim Erwerb von Beteiligungen (Share-Deal) an inländischen

Gesellschaften, die Gruppenmitglieder werden, eine Firmenwertabschreibung (bis zum Ausmaß von 50% des Kaufpreises der Beteiligung) vorgenommen werden kann. Den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2005 ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber durch die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung Asset-Deal einerseits und Share-Deal andererseits steuerlich gleichstellen will. Wörtlich heißt es in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage: „Es macht also keinen Unterschied mehr, eine Betriebsstätte zu erwerben, wo bereits jetzt eine Firmenwertabschreibung möglich war, oder eben eine Beteiligung anzuschaffen, die bislang von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen war.“ Diese Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonen sodann ausdrücklich: „Andererseits soll im Interesse des Standortes Österreichs eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung dadurch erreicht werden, dass – abweichend vom allgemeinen Ertragsteuerrecht – die Anschaffung einer Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Anschaffung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes gleichgestellt wird.“ Diese Firmenwertabschreibung auf Beteiligung in der Gruppe wird in der Literatur weitgehend einhellig als steuerliche Begünstigung gesehen. *Mayr* (RdW 2004, 247) nennt sie „einen besonderen Gruppenanreiz, wenn auch nur standortpolitisch und kaum systematisch erklärbar“. *Wiesner* (RWZ 2004, 33) spricht von einem „Fremdkörper im KStG“.

Doralt betont in RdW 2004, 248, dass diese Regelung gezielt der Förderung von Unternehmenskonzentrationen dient, während das allgemeine Steuerrecht den bloßen Unternehmenserwerb gerade nicht fördern will. Die Regelung der Firmenwertabschreibung in der Gruppe diene in erster Linie Großunternehmen bei der Übernahme anderer (Konkurrenz-)Unternehmen, die regelmäßig auch in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften geführt werden und die das übernehmende Unternehmen auf Dauer langfristig behalten will. Obwohl die gekaufte Beteiligung nicht an Wert verliere, könne unter dem Titel Firmenwertabschreibung ein Anteil von bis zu 50% des Kaufpreises der Beteiligung steuermindernd abgesetzt werden. Wenn der Gesetzgeber eine solche Begünstigung schon einführe, sei nicht nachvollziehbar, warum sie nicht auch natürlichen Personen und Personengesellschaften gewährt werde. Damit „bestätigt sich die Intention des (...) Gesetzes, Unternehmenskäufe nur von Konzernen oder zur Bildung von Konzernen zu fördern“ (RdW 2004, 249). In diesem Sinn betont *Gassner* (SWK 2005, T 74): „Die Firmenwertabschreibung hat auch nichts mit der Unternehmensgruppe zu tun. Genauso wenig ist einzusehen, warum andere Unternehmen als die angeführten Körperschaften davon ausgeschlossen werden sollten.“ Den besonderen Steueranreiz be-

tont *Doralt* schließlich mit dem Hinweis: „Das österreichische Modell einer Firmenwertabschreibung gibt es nach Auskunft einer international tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft weltweit in keinem anderen wirtschaftlich bedeutsamen Land.“

Die Voraussetzung der Selektivität ist bei einer Maßnahme nicht gegeben, die zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist (vgl. neuerlich EuGH, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, Rn 42). Derartige allgemeine Zwecke des Systems sind allerdings vorerst nicht erkennbar. In diesem Zusammenhang ist neuerlich auf die Literaturstimmen zu verweisen, dass die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 mit der Unternehmensgruppe, in deren Zusammenhang sie geregelt ist, in keinem systematischen Zusammenhang steht (vgl. z.B. nochmals *Mayr*, RdW 2004, 246 f).

Dass die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 – falls der Beihilfencharakter bejaht wird – angemeldet worden sei und ein Beschluss der Kommission über diese Beihilfe iSd Art 107 Abs 3 AEUV vorliege, ist nicht ersichtlich.“

Vorlagefrage 2: Übereinstimmung mit der Niederlassungsfreiheit

„Die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit verbieten es, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. neuerlich EuGH, *Rewe Zentralfinanz eG*, Rn 26).

Gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 steht eine Firmenwertabschreibung nur zu, wenn eine Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft angeschafft wird. Bei Anschaffung einer Beteiligung an einer ausländischen Beteiligungskörperschaft steht demnach die Firmenwertabschreibung nicht zu. Die steuerliche Situation einer Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft erwirbt, ist demnach günstiger als jene einer Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat erwirbt. Damit ist eine Beteiligung an einer ausländischen Beteiligungskörperschaft weniger attraktiv als an einer inländischen Beteiligungskörperschaft. Es ist daher von einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit auszugehen (vgl. EuGH vom 25. Februar 2010, C-337/08, *X Holding BV*, Rn 19).

Das beschwerdeführende Finanzamt macht hiezu zunächst geltend, inländische und ausländische Gruppenmitglieder seien insoweit nicht miteinander vergleichbar, als die Ergebniszurechnung im Rahmen der Gruppenbe-

steuerung unterschiedlich geregelt sei. Bei inländischen Gruppenmitgliedern werde das Ergebnis (Gewinne und Verluste) vollständig dem Gruppenträger zugerechnet, bei ausländischen Gruppenmitgliedern erfolge hingegen lediglich eine Zurechnung der Verluste, wobei diese Zurechnung – anders als bei inländischen Gruppenmitgliedern – überdies mit der Höhe der Beteiligungsquote beschränkt sei und die negativen Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitgliedes bei Ausscheiden aus der Gruppe nachzuversteuern seien. Zumindest sei diese unterschiedliche Ergebniszurechnung ein Rechtfertigungsgrund im Rahmen der Prüfung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit. Auch sei die Gleichstellung des Beteiligungserwerbs mit dem Betriebserwerb ein Rechtfertigungsgrund.

Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Die Beschränkung muss außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten und darf nicht über das hinausgehen, was hiezu erforderlich ist (vgl. neuerlich EuGH, *X Holding BV*, Rn 20 und 26).

Es ist fraglich, ob die Zuerkennung (oder Versagung) der Firmenwertabschreibung in einem Zusammenhang damit steht, dass Gewinne oder Verluste der Beteiligungskörperschaft zur Gänze oder nur zum Teil (nur Verluste, diese nur im Ausmaß der Beteiligungshöhe) zugerechnet werden. Die Firmenwertabschreibung für Beteiligungen steht in der Gruppe unabhängig davon zu, ob die Tochtergesellschaft Gewinne oder Verluste erzielt, und auch unabhängig davon, ob sich der Wert der Beteiligung geändert hätte oder nicht. Die Firmenwertabschreibung führt dazu, dass der steuerlich maßgebliche

Buchwert der Beteiligung verringert wird und daher bei einer allfälligen späteren Veräußerung dieser Beteiligung ein höherer steuerlicher Veräußerungsgewinn vorliegt. Strategische Beteiligungen werden regelmäßig auf Dauer gehalten. Aber auch im Fall eines Weiterverkaufs der Beteiligung entsteht der Muttergesellschaft durch die Firmenwertabschreibung jedenfalls ein Liquiditätsvorteil, sodass ihre Situation bei Anschaffung einer Beteiligung an einer inländischen Tochtergesellschaft günstiger ist als bei Anschaffung einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat (vgl. EuGH, *Rewe Zentralfinanz eG*, Rn 29 f).

Weiter macht das beschwerdeführende Finanzamt geltend, es liege keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit für nicht nach § 10 KStG 1988 optierte internationale Schachtelbeteiligungen vor.

Bei einer internationalen Schachtelbeteiligung besteht nämlich ein (einmalig auszuübendes) Wahlrecht des Steuerpflichtigen, Gewinne und Verluste aus der Veräußerung (capital gains) entweder steuerneutral zu belassen, oder diese – durch Ausübung der Option – als steuerwirksam zu behandeln.

Da im Falle des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung (insbesondere Beteiligung mit mehr als 50%, Mindstdauer von drei Jahren) auch die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung vorliegen (Beteiligung mit mindestens 10% während eines Zeitraumes von mindestens einem Jahr), kann bei der Gruppenbesteuerung zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung (im Sinne des § 10 Abs 3 KStG 1988) optiert werden. Freilich stünde auch bei Ausübung dieser Option – nach dem Wortlaut des § 9 Abs 7 KStG 1988 – die Firmenwertabschreibung bei einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft nicht zu.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Bereits bisher stellte die mit dem StRefG 2005⁷ eingeführte Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG einen steuerpolitischen Diskussionspunkt dar, nicht zuletzt auch deshalb, weil sie in den Jahren 2005 bis 2007 zu einem geschätzten (wenngleich bloß temporä-

ren) Steuerausfall von insgesamt € 52 Mio geführt hat.⁸ Nach dieser Regelung ist nämlich bei Erwerb einer unbeschränkte steuerpflichtigen betriebsführenden Gesellschaft unter anschließender Bildung einer Unternehmensgruppe ein spezifisch definierter „Firmenwert“⁹ anzusetzen und über 15 Jahre verteilt steuerwirksam (und buchwertmindernd) abzuziehen. Dadurch soll in der Unternehmens-

⁷ BGBl I 2004/57.

⁸ Siehe die Anfragebeantwortung 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010). Die geltend gemachten Firmenwertabschreibungen (Fünfzehntelbeiträge) – und nicht die Steuerwirkung – betragen nach dem Rechnungshofbericht in Reihe Bund 6/2013 in diesem Zeitraum insgesamt € 176,85 Mio, im Zeitraum von 2005 bis 2010 insgesamt € 956,74 Mio, woraus sich – unter Annahme eines 25%igen Steu-

ersatzes – im Zeitraum von 2005 bis 2010 durchschnittliche jährliche „Einnahmehausfälle“ von rund € 39,86 Mio errechnen lassen.

⁹ Der Firmenwert berechnet sich nach § 9 Abs 7 KStG als Differenz zwischen Anschaffungskosten der Beteiligung und anteiligem unternehmensrechtlichem Eigenkapital zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen, höchstens aber 50% der Anschaffungskosten.

gruppe der „Share Deal“ einem „Asset Deal“ angenähert werden. Abgesehen von Zinseffekten wird jedoch der gesamte Vorteil aus der Firmenwertabschreibung aufgrund des geminderten Buchwerts im Veräußerungs- oder Liquidationsfall effektiv wieder rückgängig gemacht. Diese (temporäre) Begünstigung mag sicherlich ein Standortfaktor sein, ist aber im Übrigen – wie der VwGH umfassend dargelegt hat – nicht durch das innere System der Gruppenbesteuerung geboten, sondern eine steuerliche Fördermaßnahme für Unternehmensakquisitionen.¹⁰ Die Firmenwertabschreibung beim „Share Deal“ war auch von Anfang an umstritten.¹¹

2. Diese steuerpolitische Diskussion ist durch die Entscheidung des UFS Linz, wonach die Einschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 2. Satz KStG auf Beteiligungen an „unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften“ gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verstoße und somit unionsrechtswidrig sei,¹² unlängst auf die unionsrechtliche Ebene gehoben worden. Die vom UFS judizierte Einbeziehung von EU-Beteiligungen in die Firmenwertabschreibung ist freilich auf erhebliche Kritik gestoßen, insbesondere zumal einerseits im Rahmen der Gruppe keine Gewinnzurechnung ausländischer Gruppenmitglieder erfolgt und andererseits bei (nicht optierten) Auslandsbeteiligun-

gen – im Unterschied zu Inlandsbeteiligungen – in § 10 Abs 3 KStG eine Steuerneutralität von Wertänderungen normiert ist.¹³ Die gegen die Entscheidung des UFS sodann erhobene Amtsbeschwerde an den VwGH hat nunmehr zur Vorlage an den EuGH geführt, wobei der VwGH in der Darstellung der Rechtslage durchaus durchblicken lässt, dass er in der (Einschränkung der) Firmenwertabschreibung sowohl ein beihilfenrechtliches wie auch ein niederlassungsfreiheitsrechtliches Problem erblickt. Es war wohl auch die aus diesem Verfahren drohende „Ausdehnungspflicht“ der Firmenwertabschreibung auf EU-Gruppenmitglieder, die letztlich im Zuge des AbgÄG 2014¹⁴ zur Abschaffung der Firmenwertabschreibung geführt hat: So wurde durch eine Änderung des § 9 Abs 7 KStG die Firmenwertabschreibung für Anschaffungen ab dem 1. 3. 2014 beseitigt,¹⁵ wobei offene Fünfzehntelabschreibungen für Altanschaffungen nur dann erhalten bleiben, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung „auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“.¹⁶

3. Die Vorlage des VwGH hat aufgrund der Abschaffung der Firmenwertabschreibung durch das AbgÄG 2014 „nur“ für Altfälle Bedeutung, erlangt aber durch die Einbeziehung des Beihilfenrechts besondere „rückwirkende“ Brisanz: Wäre die Firmenwertabschreibung nämlich als verbotene Beihilfe zu

10 Siehe zusätzlich zu den vom VwGH herangezogenen Fundstellen zB *Staringer*, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010/404, 366 (372).

11 Siehe zB *Urtz*, Probleme der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, GeS 2004, 328 (328 ff); *Hofstätter/Weninger*, Die Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG: Werden nicht abzugsfähige Aufwendungen abzugsfähig? SWK 2005, S 351 (S 351 ff).

12 UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11 ua.

13 Siehe zu dieser Diskussion zB *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? RdW 2013/566, 321 (321 ff); *Beiser*, Die Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, SWK 2013, 923 (923 ff); *Haslehner*, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358 (358 ff); *Barth*, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften verstößt gegen Niederlassungsfreiheit, UFSjournal 2013, 220 (220 ff); *Raab/Renner*, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften verstößt gegen Niederlassungsfreiheit, UFSjournal 2013, 220 (220 ff); *Pinetz*, Europarechtskonformität der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG, eolex 2013, 921 (921 f); *Dziurdz*, Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder

steuerneutral? ÖStZ 2013/845, 461 (461 ff); *Marchgraber/Pinetz*, Firmenwertabschreibung auf beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften? RdW 2013/686, 701 (701 ff); *Kübbacher*, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013/577, 349 (349 ff); *Blum/Wenzel*, SWI-Jahrestagung: Unionsrechtskonformität des Ausschlusses der Firmenwertabschreibung auf ein ausländisches Gruppenmitglied, SWI 2014, 75 (75 ff mwN).

14 BGBl I 2014/13.

15 Dazu *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (71); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (76 f); *Hristov/Zeitlinger*, Änderungen innerhalb der Gruppenbesteuerung durch das AbgÄG 2014, taxlex 2014, 109 (111); *Heffermann*, Neuerliche Einschränkungen bei der Gruppenbesteuerung, GES 2014, 127 (127 ff).

16 § 26c Z 47 KStG. Durch diese Übergangsvorschrift soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage möglichen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzbedenken entgegengetreten werden (ErLRV 24 BlgNR XXV. GP, 12). Siehe zur Auswirkung der Neuregelung auf bestehende Firmenwertabschreibungen bereits *Wurm*, Umgründungen und Firmenwertabschreibung i. S. d. § 9 Abs. 7 KStG nach dem AbgÄG 2014, SWK 2014, 391 (391 ff), und *Wurm*, Nochmals zu Umgründungen und Firmenwertabschreibung nach dem AbgÄG 2014, SWK 2014, 550 (550 ff).

beurteilen, hätte dies grundsätzlich das unmittelbar wirkende Durchführungsverbot des Art 88 Abs 3 EG (nunmehr Art 109 Abs 3 AEUV)¹⁷ zur Folge, weil – wie der VwGH unterstellt – eine Anzeige der Beihilfe bei der EU-Kommission offenbar unterblieben ist.¹⁸ Aus dem Durchführungsverbot folgt sodann aber grundsätzlich auch die Verpflichtung zur (verzinsten) Rückforderung rechtswidriger Beihilfen für einen Zehnjahreszeitraum,¹⁹ sofern dies nicht „gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verstoßen würde“.²⁰ Sollte die Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG tatsächlich als verbotene Beihilfe zu qualifizieren sein, würde dies auch die Frage in den Vordergrund rücken, ob und inwieweit die Firmenwertabschreibung im Einzelfall sowohl dem Grunde nach (Transparenz) als auch der Höhe nach (€ 200.000 in einem Zeitraum von drei Steuerjahren) als zulässige „De-Minimis“-Beihilfen zu qualifizieren sein könnte;²¹ im konkreten Fall ging der VwGH jedenfalls davon aus, dass der Umfang der Beihilfe die „De-Minimis“-Grenze überschreitet.²² In der Tat ist auch fraglich, ob die De-Minimis-VO 2006²³ überhaupt auf staatli-

che Beihilfen in Form von Steuerbegünstigungen anwendbar ist,²⁴ als auch, ob – bejahendenfalls – hinsichtlich der Überschreitung des betragslichen Schwellenwerts eine gesamthafte, vom Anlassfall losgelöste Beurteilung vorzunehmen ist²⁵ bzw bereits das Überschreiten des Schwellenwertes in einem Einzelfall generell eine Berufung auf die De-Minimis-Schwelle ausschließt. Der VwGH hat überdies in seiner Vorjudikatur in den Raum gestellt, dass er eine Interpretation der De-Minimis-Schwelle derart, dass sie erstens auf die jeweilige Person des Beihilfenempfängers bezogen sei, und zweitens bei Beihilfen im Kleide generell abstrakter Normen die Wirkung habe, dass die generell abstrakte Norm (nur mehr) für einen Teil der Normadressaten Wirkung entfalte (Personen unter der Schwelle), für nicht mit dem unionsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar und auch im Hinblick auf Art 7 B-VG für verfassungsrechtlich bedenklich halten würde.²⁶ Damit schwebt freilich ein beihilfenrechtliches Damoklesschwert über den bereits in der Vergangenheit vorgenommenen Firmenwertabschreibungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern.

17 Das Durchführungsverbot ist auch in Artikel 3 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABl L 83/1 (27. 3. 1999), verankert.

18 Siehe zum Durchführungsverbot zB EuGH 11. 7. 1996, C-39/94, Slg 1996, I-3547, *SFEI* – Tz 39; EuGH 8. 11. 2001, Rs C-143/99, Slg 2001, I-08365, *Adria-Wien-Pipeline* – Tz 26. Dieses Durchführungsverbot ist auch von den nationalen Gerichten zu beachten; siehe die Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl C 85/1 (9. 4. 2009) – Tz 28 und 29.

19 Siehe zum Zehnjahreszeitraum Art 15 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABl L 83/1 (27. 3. 1999); weiters zB EuGH 25. 7. 2005, C-71/04, Slg 2005, I-7419, *Xunta de Galicia* – Tz 49.

20 Siehe zB die Entscheidung der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Maßnahme, die die Niederlande zugunsten von Unternehmen mit internationaler Finanzierungstätigkeit durchgeführt haben (K(2003) 568), ABl. L 180/52 (18. 7. 2003) – Tz 111: „Gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und der Entscheidungspraxis der Kommission selbst stellt eine Anordnung zur Rückforderung einer Beihilfe dann einen Verstoß gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts dar, wenn eine Maßnahme der Kommission das berechtigte Vertrauen beim Begünstigten einer Beihilfemaßnahme hervorgerufen hat, dass diese

im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht gewährt worden ist.“ Siehe zB auch Tz 33 der Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl C 85/1 (9. 4. 2009).

21 Siehe die Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis“-Beihilfen, ABl L 379/5 (28. 12. 2006), und nunmehr die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABl L 352/1 (24. 12. 2013).

22 Aus dem vom VwGH geschilderten Sachverhalt geht weder die Höhe der Steuerwirkungen der Firmenwertabschreibungen auf die Inlandsbeteiligungen der Beschwerdeführerin hervor, noch befasst sich der VwGH mit der Frage, ob es – angesichts der Funktionsweise der Firmenwertabschreibung als temporäre Begünstigung bis zur Veräußerung – für die Ermittlung der „De-Minimis“-Grenze auf die absoluten Beträge der Firmenwertabschreibung oder bloß auf die Zinseffekte der Steuerstundung ankommen soll.

23 Verordnung (EG) Nr. 1998/2006, ABl L 379/5 (28. 12. 2006).

24 Näher dazu *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine Auswirkungen im Steuerrecht (2011) 234 f.

25 So *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine Auswirkungen im Steuerrecht (2011) 191 f uHa EuGH 5. 3. 2005, C-172/03, Slg 2005, I-1627, *Heiser* – Tz 34.

26 VwGH 29. 6. 2005, 2005/14/0024, ÖStZB 2006/7, 12.