

Firmenwertabschreibung auf beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften?

Die bei Unternehmensgruppen verpflichtend vorzunehmende Firmenwertabschreibung steht gem § 9 Abs 7 Satz 2 KStG nur bei der Anschaffung einer *unbeschränkt* steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft zu. Gegen diese Einschränkung auf Erwerbe inländischer Beteiligungen wurden im Schrifttum unionsrechtliche Bedenken angemeldet.¹⁾ Der UFS Linz hat sich in einer Entscheidung vom 16. 4. 2013 diesen Bedenken angeschlossen. Demnach gebiete es das Unionsrecht, eine Firmenwertabschreibung auch beim Erwerb einer *beschränkt* steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft zu gewähren.²⁾ Dabei soll es keine Rolle spielen, dass – anders als bei Inlandsbeteiligungen – eine „Nachversteuerung“ der geltend gemachten Firmenwertfünftel bei Auslandsbeteiligungen ausgeschlossen ist, wenn es sich dabei um eine gem § 10 Abs 3 KStG steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung handelt.

1. Unionsrechtliche Beurteilung des § 9 Abs 7 KStG durch den UFS Linz

Nach § 9 Abs 7 Satz 2 KStG ist beim Erwerb einer unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft iSd § 9 Abs 4 KStG unter gewissen Voraussetzungen eine Firmenwertabschreibung verpflichtend vorzunehmen.³⁾ Bei der Anschaffung einer (Auslands-)Beteiligung an einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft ist es nach dem Gesetzeswortlaut hingegen ausgeschlossen, eine Firmenwertabschreibung geltend

zu machen. Dass diese Einschränkung mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wurde im Schrifttum mehrfach bezweifelt.⁴⁾ Der UFS Linz hat diese Bedenken nunmehr geteilt.⁵⁾ Demnach sei die in § 9 Abs 7 Satz 2 KStG normierte Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf die Anschaffung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu beeinträchtigen.

Eine Beschränkung des Art 49 AEUV kann durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden.⁶⁾ Dabei ist ua zu berücksichtigen, welche gesetzlich intendierten Folgewirkungen mit einer unionsrechtlich bedenklichen Regelung verbunden sind. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine Ungleichbehandlung nämlich durch die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems gerechtfertigt werden, wenn die mit einer steuerlichen Regelung verbundenen Vorteile durch damit unmittelbar zusammenhängende, gesetzlich intendierte Nachteile kompensiert werden.⁷⁾ Nach Ansicht des UFS Linz *könnte* daher auch die Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG gerechtfertigt sein.⁸⁾ Schließlich wollte der Gesetzgeber mit der beim Erwerb eines Gruppenmitglieds vorzunehmenden Firmenwertabschreibung lediglich eine temporäre Steuervergünstigung schaffen:⁹⁾ „*Nach dem Sinn und Zweck der Firmenwertabschreibung soll [...] bei der beteiligten Körperschaft, die die Firmenwertabschreibung vornimmt, im Falle einer späteren Veräußerung der Beteiligung eine steuerwirksame Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung erfolgen.*“ Dies soll dadurch erreicht werden, dass gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG die steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftel den steuerrechtlichen Buchwert der Beteiligung an der erworbenen Tochtergesellschaft vermindern.¹⁰⁾

1) Vgl Hofstätter, Die Firmenwertabschreibung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 249 (273 ff); Schuch, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 279 (283 ff); Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Achatz/Haidenthaler/Quantschnigg/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2004) 435 (474 ff Rz 36 ff); Weninger, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals (2008) 145 ff; siehe weiters Hirschler/Schindler, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa? IStR 2004, 505 (511); Hofstätter/Plansky, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (361); Mayer, Steuerliche Behandlung von Beteiligungen innerhalb und außerhalb der Gruppe, in Mühlechner/Zöchling (Hrsg), SWK-Sonderheft, Die neue Gruppenbesteuerung (2004) 23 (31); Stefaner/Weninger, Offene Fragen des neuen Gruppensteuerrechts, ÖStZ 2004, 406 (409); dies, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, eoclex 2004, 508 (518); dies, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441 (446 f); dies in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 9 Rz 127; Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), Die Körperschaftsteuer¹⁴ § 9 Rz 731 ff; Tissot, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, 306 (311); Tumpel/Tissot, Erste Änderungen in der neuen Gruppenbesteuerung, SWK 2004, T 147 (T 151); Quantschnigg/Werilly, Die Körperschaftsteuerliche Organschaft – Neuester Stand der Rechtsentwicklung, in König/Schwarzinger (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 341 (372L)..

2) UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11, RV/0074-L/11, RV/0801-L/12, RV/0802-L/12, RV/0798-L/12; vgl dazu Barth, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften verstößt gegen Niederlassungsfreiheit, UFSjournal 2013, 220 (220 ff); Beiser, Die Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, SWK 2013, S 923 (S 923 f); Haslechner, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GeS 2013, 358 (362 ff); Kühbacher, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013, 349 (349 ff); Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? ÖStZ 2013, 321 (321 ff); Pinetz, Europarechtskonformität der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG, eoclex 2013, 921 (921 f).

3) Zu den Anwendungsvoraussetzungen der Firmenwertabschreibung vgl Damböck, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 123 (124 ff); Haidenthaler/Preining in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Rz 40 ff, 171 (187 ff); Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 9 Rz 90 ff; Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 9 Tz 399 ff; ders, Die Anwendungsvoraussetzungen in der Gruppenbesteuerung, Habilitationsschrift (2009); Weninger, Firmenwertabschreibung 22 ff; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009) K318 ff; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KSt²² § 9 Rz 44 ff.

4) Siehe die Nachweise in FN 1.

5) UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11, RV/0074-L/11, RV/0801-L/12, RV/0802-L/12, RV/0798-L/12.

6) Vgl zB Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 130 ff; Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 109 ff.

7) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-204/90, Bachmann, Slg 1992, I-249; 28. 1. 1992, Rs C-300/90, Commission/Belgien, Slg 1992, I-305; vgl mwN Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009) 119 ff.

8) Vgl Barth, UFSjournal 2013, 222 ff; kritisch dazu Mayr, ÖStZ 2013, 322 f.

9) ErlRV 270 BlgNR 23. GP 9.

10) Bemerkenswert ist die noch aus § 9 Abs 7 TS 5 KStG i d F StRefG 2005 ableitbare Annahme des Gesetzgebers, dass die steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftelbeträge eine Kürzung der steuerrechtlichen Anschaffungskosten bewirken sollen. So war ursprünglich vorgesehen, dass die um die steuerlich geltend gemachten Firmenwertfünftel verminderten Anschaffungskosten als steuerrechtlicher Buchwert der Beteiligung gelten. Mit dem AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) kam es aber zu einer Änderung des § 9 Abs 7 TS 5 KStG. Nach den Materialien (ErlRV 686 BlgNR 22. GP 18) wird dadurch klargestellt, „dass die Firmenwert-Fünftelbeträge ebenso den

Bei einer späteren Veräußerung einer firmenwertabgeschriebenen Beteiligung soll es somit zu einer „Nachversteuerung“ der steuerlich berücksichtigten Firmenwertfünftel kommen, weil sich durch den geminderten Buchwert ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn erhöht oder ein steuerwirksamer Veräußerungsverlust vermindert.¹¹⁾ Bei Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern ist jedoch zu beachten, dass in der Regel die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt sein werden.¹²⁾ Sofern nicht zur Steuerwirksamkeit optiert wurde, haben Wertänderungen solcher internationaler Schachtelbeteiligungen gem § 10 Abs 3 KStG keine Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn.¹³⁾ Durch die Abzugsfähigkeit der Firmenwertabschreibung beim Erwerb von Auslandsbeteiligungen käme es daher zu einem steuerlichen Vorteil, dem keine Steuerpflicht der damit einhergehenden Erhöhung der stillen Reserven in der Beteiligung gegenüberstehen würde. Die Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG auf Erwerbe unbeschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften verhindert ein solches Ergebnis. Allerdings ist dadurch die Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung auch dann ausgeschlossen, wenn bei der Anschaffung einer Auslandsbeteiligung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit ausgeübt wurde und daher eine „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung sichergestellt wäre. Im Schrifttum wurde daher bezweifelt, dass der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz die unionsrechtlichen Bedenken gegen § 9 Abs 7 KStG gänzlich vom Tisch zu wischen vermag.¹⁴⁾

Eine unionsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung kann nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann mit Kohärenzüberlegungen gerechtfertigt werden, wenn die mit der steuerlichen Regelung verbundenen Vor- und Nachteile in einer unmittelbaren Wechselbeziehung zueinander stehen.¹⁵⁾ Aus der Entscheidung des EuGH in der Rs *Rewe Zentralfinanz*¹⁶⁾ leitet der UFS Linz – in Anlehnung an eine Entscheidung des BFH¹⁷⁾ –

Buchwert der Beteiligung vermindern (bzw. erhöhen) wie Teilwertabschreibungen (bzw. Zuschreibungen).“ Wenngleich der Stammfassung des § 9 Abs 7 TS 5 KStG idF StRefG 2005 also noch eine andere Annahme zugrunde lag, sollen die Anschaffungskosten der Beteiligung an einem Gruppenmitglied durch die Firmenwertabschreibung nun offenbar doch unberührt bleiben.

- 11) Vgl dazu auch *Bruckner*, Gruppenbesteuerung – Top oder Flop? Die neue Firmenwertabschreibung beim Share-Deal, ÖStZ 2005, 257 (262); *Haidenthaler/Preining in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 7 Rz 39, 187; *Mayr*, ÖStZ 2013, 321 und 322; siehe auch *Marchgraber*, Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe und Beteiligungszuschreibung, ÖStZ 2012, 269 (271).
- 12) Zu den Anwendungsvoraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG vgl mwN *Marchgraber*, Veräußerung und Erwerb internationaler Schachtelbeteiligungen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs, in Druck; zu den Anwendungsvoraussetzungen des § 9 Abs 2 TS 2 KStG vgl *Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 9 Rz 24 ff; *Urtz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 9 Tz 60 ff.
- 13) Vgl mwN *Marchgraber in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs, in Druck.
- 14) Vgl *Hofstätter in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung 277 ff; *Schuch in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte 287 f.
- 15) Vgl mwN *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern 120.
- 16) EuGH 29. 3. 2007, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647.
- 17) BFH 28. 10. 2009, I R 27/08: „Entgegen der Auffassung des BMF ergibt sich eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung auch nicht aus dem Gebot der Kohärenz des Steuersystems. Denn im Streitfall liegt kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Abzugsverbot für negative Aktiengewinne [...] und der Steuerfreiheit der – positiven – Aktiengewinne [...] vor, da es an einer engen Wechselwirkung beider Vorschriften fehlt. Eine solche Wechselwirkung setzt voraus, dass beide Vorschriften untrennbar in der Weise miteinander verbunden sind, dass sowohl der Steuervorteil als auch die Steuerbelastung beim Steuerpflichtigen zwingend eintreten (EuGH v. 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* [...]). Die bloße Möglichkeit des späteren Eintritts steuerfreier Aktiengewinne begründet dagegen keinen unmittelbaren Zusammenhang mit dem sofortigen Abzugsverbot für negative Aktiengewinne (EuGH v. 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647 Rz 67, Slg I 2007, 2668, [...]).“

ab, dass eine solche Wechselwirkung zwischen dem steuerlichen Vorteil der Steuerneutralität von Veräußerungsgewinnen, Veräußerungsverlusten sowie sonstigen Wertänderungen und dem steuerlichen Nachteil des Ausschlusses von Erwerben ausländischer Beteiligungen von der Firmenwertabschreibung nicht gegeben ist. Schließlich wäre es durchaus denkbar, dass die erworbene Auslandsbeteiligung gar nicht veräußert wird. Die bloße Möglichkeit der Steuerfreiheit eines etwaigen Gewinns aus einer späteren Beteiligungsveräußerung sei nach der Rechtsprechung des EuGH nicht ausreichend, um von einer für den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz notwendigen Wechselwirkung ausgehen zu können.¹⁸⁾ Da die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen somit eine nicht rechtfertigbare Diskriminierung bewirke, erfordere der Anwendungsvorrang des Unionsrechts eine „Ausdehnung“ der Firmenwertabschreibung auf den Erwerb beschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften.¹⁹⁾ Dabei akzeptiert der UFS Linz, dass eine „Nachversteuerung“ geltend gemachter Firmenwertfünftel bei steuerneutralen Auslandsbeteiligungen aufgrund des § 10 Abs 3 KStG ausgeschlossen ist. Es wäre zwar unionsrechtlich zulässig, auch die für den Erwerb einer beschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft vorgenommene Firmenwertabschreibung im Veräußerungszeitpunkt nachzuversteuern. Allerdings obliege „[d]ie Einfügung eines Tatbestandes in das österreichische Normensystem zur Gleichschaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung [...] dem Gesetzgeber, zumal hievon – wenn überhaupt – auch erst möglicherweise in ferner Zukunft liegende Veranlagungszeiträume betroffen wären“.

2. Firmenwertabschreibung bei steuerwirksamen Auslandsbeteiligungen unionsrechtlich geboten?

Gem § 9 Abs 7 KStG ist beim Erwerb einer unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Gruppengesellschaften, die eine Beteiligung an einer bloß beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erwerben, können und müssen demgegenüber weder einen positiven noch einen negativen Firmenwert berücksichtigen. Diese Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG ist geeignet, Investitionen in eine gebietsfremde Gesellschaft weniger attraktiv zu machen und somit den Investor davon abzuhalten, Auslandsbeteiligungen zu erwerben.²⁰⁾ Eine derartige Ungleichbehandlung ist nach stRsp des EuGH nur dann mit den Grundfreiheiten

- 18) EuGH 29. 3. 2007, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647, RN 67: „Sodann ist festzustellen, dass im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der gebietsansässigen Muttergesellschaften, die Beteiligungen an Tochtergesellschaften im Ausland halten, das Verbot, Verluste wie die im Ausgangsverfahren fraglichen auszugleichen, unmittelbare Wirkungen erzeugt. Daher stellt die Tatsache, dass es später möglich wäre, für die bei einer Veräußerung erzielten Gewinne eine Steuerbefreiung zu erhalten, wenn ein Gewinn in ausreichender Höhe erzielt wird, keine Erwägung der steuerlichen Kohärenz dar, mit der die Weigerung, einen sofortigen Ausgleich der Verluste vorzunehmen, die eine Muttergesellschaft mit Anteilen an Tochtergesellschaften im Ausland erlitten hat, gerechtfertigt werden kann.“
- 19) UFS Linz 16. 4. 2013, RV/0073-L/11, RV/0074-L/11, RV/0801-L/12, RV/0802-L/12, RV/0798-L/12: „Logische Konsequenz des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit durch die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften war daher zwecks Herstellung der Unionsrechtskonformität im konkreten Fall die Ausdehnung der Möglichkeit auf die Beteiligung an der berufsgegenständlichen Beteiligungskörperschaft, die zwar nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, ihren Sitz aber in der Slowakei, einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union hat.“
- 20) Vgl *Hofstätter in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung 275 f.

des AEUV vereinbar, wenn der In- und der Auslandssachverhalt nicht objektiv miteinander vergleichbar sind²¹⁾ oder wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses als Rechtfertigung vorgebracht werden können, die Regelung zur Erreichung des verfolgten Ziels geeignet ist und nicht über das dafür Erforderliche hinausgeht.²²⁾

Bei der unionsrechtlichen Beurteilung des § 9 Abs 7 KStG ist zunächst zu unterscheiden, ob die Auslandsbeteiligung steuerneutral oder – aufgrund der Ausübung der in § 10 Abs 3 Z 1 KStG normierten Option – steuerwirksam ist. Bei steuerwirksamen Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern käme es im Veräußerungszeitpunkt nämlich ohnehin zur „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung. Daher bedarf es der vom UFS Linz angestellten Überlegungen zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz insofern überhaupt nicht. Nach *Mayr* ist aber ohnehin fraglich, ob nicht die Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG auf Erwerbe unbeschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften unionsrechtlich selbst dann gerechtfertigt sein könnte, wenn im Anschaffungsjahr der Auslandsbeteiligung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG zur Steuerwirksamkeit optiert wurde: Durch die Firmenwertabschreibung innerhalb der Unternehmensgruppe soll „die Anschaffung der Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Beteiligung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes gleichgestellt [werden]“.²³⁾ Aufgrund der Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe sei der Beteiligungserwerb auch durchaus mit einem Betriebserwerb vergleichbar, weil sämtliche Gewinne und Verluste einer inländischen Beteiligungskörperschaft ohnehin der beteiligten Körperschaft zugerechnet werden.²⁴⁾ Bei ausländischen Gruppenmitgliedern kommt es demgegenüber bloß zu einer aliquoten Verlustzurechnung.²⁵⁾ Daher wäre eine Firmenwertabschreibung auf beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften steuersystematisch nicht rechtfertigbar. Nach *Mayr* sei die Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG angesichts der Entscheidung des EuGH in der Rs *Oy AA*²⁶⁾ auch unionsrechtlich kohärent.²⁷⁾ Demnach kann nämlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten eine unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Gruppenmitglieder rechtfertigen, wenn es Unternehmensgruppen andernfalls möglich wäre, die Besteuerung von Gewinnen von in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften in andere Mitgliedstaaten zu verlagern.²⁸⁾

21) Vgl mwN *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern 80 ff; *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 25 ff.

22) Zur Niederlassungsfreiheit siehe zB EuGH 15. 5. 1997, Rs C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg 1997, I-2471, RN 26; 11. 3. 2004, Rs C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg 2004, I-2409, RN 49; 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837, RN 35; 17. 1. 2008, Rs C-105/07, *Lammers & Van Cleef*, Slg 2008, I-173, RN 25; 21. 1. 2010, Rs C-311/08, *SGI*, Slg 2010, I-487, RN 56.

23) ErlRV 451 BlgNR 22. GP 26.

24) Vgl *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 9 Tz 406.

25) Zur Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe vgl *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 9 Rz 163 ff; *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KSt¹³ § 9 Rz 390 ff; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 9 Tz 230 ff.

26) EuGH 18. 7. 2007, Rs C-231/05, *Oy AA*, Slg 2007, I-6373.

27) *Mayr*, ÖStZ 2013, 322.

28) Für eine Analyse dieser Entscheidung vgl zB *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern 269 ff; *Kubmaul/Niehren*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung, IStR 2008, 81 (84 ff); *Pache/Englert*, „Das Spiel ist aus!“ – Kein positives Signal des EuGH für ein binnenmarktorientiertes Konzernbesteuerungsrecht, IStR 2007, 844 (844 ff); *Wagner*, Finnische Gruppenbesteuerung vor dem EuGH – Das Urteil in der Rs *Oy AA* und seine Folgen für die Organschaft, IStR 2007, 650 (650 ff); *Wiman*, Cross-Border Loss Relief in Europe – The Case of Group Contributions, in *L. Hinnekens/P. Hinnekens* (Hrsg), A vision of taxes within and outside European borders, FS Vanistendael (2008) 971 (977 ff).

Ob die der Entscheidung des EuGH in der Rs *Oy AA* zugrunde liegenden Überlegungen tatsächlich auf die Frage der Unionsrechtskonformität der Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG übertragen werden können, ist zweifelhaft. Das Unionsrecht würde nämlich lediglich erfordern, den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung auch beim Erwerb ausländischer Gruppenmitglieder zu gewähren. Eine Ausdehnung der Ergebniszurechnung auf ausländische Gewinne ist unionsrechtlich hingegen nicht geboten.²⁹⁾ Die bloße Erweiterung der Firmenwertabschreibung auf Erwerbe beschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften würde die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten nicht gefährden.³⁰⁾ Dass es steuerpolitisch womöglich nicht gerechtfertigt werden kann, eine Firmenwertabschreibung beim Beteiligungserwerb auch dann zu gewähren, wenn es nicht zur Zurechnung sämtlicher Gewinne und Verluste kommt, spielt für die unionsrechtliche Beurteilung keine Rolle, zumal fraglich ist, ob diese Rechtfertigung überhaupt zu überzeugen vermag.³¹⁾ Daher sprechen die besseren Argumente dafür, eine Firmenwertabschreibung beim Erwerb einer beschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft zumindest dann zu gewähren, wenn im Jahr der Anschaffung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG zur Steuerwirksamkeit optiert wird.

3. Firmenwertabschreibung bei steuerneutralen Auslandsbeteiligungen unionsrechtlich geboten?

Gem § 9 Abs 7 TS 5 KStG wirkt sich die Firmenwertabschreibung auf den Wertansatz der Beteiligung aus. Es kommt dadurch zu einer Verknüpfung mit der Besteuerung der Beteiligungssubstanz. Dem steuerlichen Vorteil der Gewinnminderung, der mit einer positiven Firmenwertabschreibung verbunden ist, steht der durch die Buchwertminderung erzeugte steuerliche Nachteil eines erhöhten Veräußerungsgewinns oder eines verminderten Veräußerungsverlusts gegenüber. Die „Nachversteuerung“ der Firmenwertabschreibung hängt somit von der Steuerwirksamkeit der Beteiligungssubstanz ab. Da bei internationalen Schachtelbeteiligungen Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG steuerneutral bleiben, stellt sich die Frage, ob die unionsrechtlich bedenkliche Einschränkung des § 9 Abs 7 KStG auf Erwerbe unbeschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften durch die fehlende Besteuerung der Substanzgewinne bei internationalen Schachtelbeteiligungen gerechtfertigt werden kann, wenn im Jahr der Beteiligungsanschaffung nicht zur Steuerpflicht optiert wird. Nach der

29) Vgl auch *Haslehner*, GeS 2013, 363.

30) Zum eingeschränkten Anwendungsbereich des Rechtfertigungsgrunds der Notwendigkeit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse durch den EuGH bei steuerlichen Förderungsmaßnahmen vgl *de Broe*, The ECJ's Judgment in *Argenta*: Narrow Interpretation of 'The Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States'. A Headache for Designers of Tax Incentives in the Union, EC Tax Review 2013, 210 (210 ff).

31) Vgl dazu *Doralt*, Firmenwertabschreibung von Beteiligungen – eine verantwortungsvolle Steuerpolitik? RdW 2004, 248 (249); *ders*, Gruppenbesteuerung – Widersprüche sachlich gerechtfertigt? RdW 2005, 50 (51 ff); *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 359 ff; *Mayr*, Steuerliche Fiktionen rund um den Firmenwert, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 207 (215 ff); *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (252); mwN auch *Weninger*, Firmenwertabschreibung 74 ff; vgl weiters *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 246 (247); *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33 (36).

Rechtsprechung des EuGH ist eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Situationen nämlich gerechtfertigt, wenn die mit einer steuerlichen Regelung verbundenen Vorteile durch damit unmittelbar zusammenhängende, gesetzlich intendierte Nachteile kompensiert werden.³²⁾

Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz setzt eine unmittelbare Wechselbeziehung zwischen den mit einer steuerlichen Regelung verbundenen Vor- und Nachteilen voraus. Ob ein solcher enger Zusammenhang zwischen der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG und der in § 10 Abs 3 KStG normierten Steuerneutralität von Wertänderungen bei internationalen Schachtelbeteiligungen besteht, ist umstritten. Während der UFS Linz den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz unter Verweis auf die Rs *Rewe Zentralfinanz*³³⁾ und eine Entscheidung des BFH³⁴⁾ ablehnt,³⁵⁾ wird von Teilen des Schrifttums bezweifelt, ob die bisherige Rechtsprechung des EuGH auf die Frage der Unionsrechtskonformität des § 9 Abs 7 KStG übertragen werden kann.³⁶⁾ Geht man davon aus, dass es beim Erwerb einer steuerwirksamen Auslandsbeteiligungen unionsrechtlich geboten ist, eine Firmenwertabschreibung zu gewähren, stellt sich darüber hinaus aber ohnehin die Frage, ob die in § 10 Abs 3 Z 1 KStG verankerte Möglichkeit, eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung auszuüben und dadurch in den Genuss der Firmenwertabschreibung zu kommen, als (alternative) Rechtfertigung für den Ausschluss von Erwerben steuerneutraler Auslandsbeteiligungen ins Treffen geführt werden kann.³⁷⁾ Die beteiligte Körperschaft hätte es schließlich selbst in der Hand, im Jahr des Beteiligungserwerbs die Option zur Steuerwirksamkeit auszuüben und damit – aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts³⁸⁾ – von der Firmenwertabschreibung zu profitieren oder zugunsten der Steuerneutralität der Substanzwertänderungen auf den Steuerstundungseffekt des § 9 Abs 7 KStG zu verzichten. Ob diese Optionsmöglichkeit den Ausschluss von der Firmenwertabschreibung tatsächlich zu rechtfertigen vermag, wenn im Jahr des Beteiligungserwerbs nicht zur Steuerpflicht optiert wurde, ist jedoch vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des EuGH fraglich.³⁹⁾ Demnach ist nämlich eine „*nationale Regelung auch dann mit dem Unionsrecht unvereinbar [...], wenn ihre Anwendung fakultativ ist [...]. Daber kann das Bestehen einer Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zu einer Vereinbarkeit der Situation mit dem Unionsrecht führen könnte, für sich allein nicht die Rechtswidrigkeit eines Systems [...] heilen, das ein mit dem Unionsrecht unvereinbares Besteuerungsverfahren enthält. Dies gilt erst recht, wenn [...] das mit dem Unionsrecht unvereinbare Verfahren dasjenige ist, das automatisch angewandt wird, wenn der Steuerpflichtige keine Wahl getroffen hat.*“⁴⁰⁾

Der EuGH hat diese erstmals in der Rs *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁴¹⁾ vertretene Ansicht mittlerweile bereits mehrmals bestätigt, ohne eine Relativierung vorzunehmen.⁴²⁾ Es

finden sich keine Anhaltspunkte, die darauf hindeuten würden, dass die Entscheidungen des EuGH in der Rs *Test Claimants in the FII Group Litigation*, der Rs *Gielen* und der Rs *Beker* allein auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls oder die konkrete Ausgestaltung des infrage stehenden, vom jeweiligen nationalen Recht vorgesehenen steuerlichen Wahlrechts zurückzuführen wären. Die bisherige Rechtsprechung des EuGH spricht daher insgesamt dagegen, den Ausschluss der Firmenwertabschreibung beim Erwerb einer steuerneutralen Auslandsbeteiligung dadurch rechtfertigen zu können, dass die beteiligte Körperschaft es selbst in der Hand hat, durch die Ausübung der Option gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG die Gleichbehandlung mit dem Inlandsfall – aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts – sicherzustellen.⁴³⁾ Teile des Schrifttums sprechen sich jedoch dafür aus, dass es unter bestimmten Umständen möglich sein sollte, eine Ungleichbehandlung durch eine dem diskriminierten Steuerpflichtigen zustehende „Gleichbehandlungsoption“ zu rechtfertigen.⁴⁴⁾ Ob der EuGH diesen Forderungen zukünftig Rechnung tragen wird, bleibt abzuwarten.

4. Fazit

Die Frage der Unionsrechtskonformität des § 9 Abs 7 KStG beschäftigt das steuerrechtliche Schrifttum schon seit Langem. Durch die Entscheidung des UFS Linz vom 16. 4. 2013 gewinnt die Debatte an Brisanz. Aufgrund der erhobenen Amtsbeschwerde wird sich nämlich nunmehr auch der VwGH damit zu befassen haben.⁴⁵⁾ Die aktuellen Diskussionen im Schrifttum zeigen, dass mit der Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Erwerbe unbeschränkt steuerpflichtiger Beteiligungskörperschaften zahlreiche unionsrechtliche Zweifelsfragen verbunden sind. Die drei folgenden Aspekte sind dabei von besonderer Bedeutung:

1. Zunächst stellt sich die Frage, ob es unionsrechtlich zulässig ist, Erwerbe einer Auslandsbeteiligung, deren Wertänderungen aufgrund der im Anschaffungsjahr ausgeübten Option gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG *steuerwirksam* sind, von der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG auszuschließen. Im Schrifttum wurden bereits überzeugende Argumente vorgebracht, die an der Unionsrechtskonformität des Ausschlusses von der Firmenwertabschreibung zweifeln lassen.
2. Bei *steuerneutralen* Auslandsbeteiligungen besteht ein größerer Spielraum, die unionsrechtlich bedenkliche Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 9 Abs 7 KStG zu rechtfertigen. So ist zum einen fraglich, ob ein ausreichend enger Zusammenhang zwischen der Firmenwertabschreibung und der Substanzgewinnbesteuerung der Beteiligung besteht, um die Kohärenz des nationalen Steuersystems als Rechtfertigung heranziehen zu können.
3. Neben dieser auch vom UFS Linz behandelten Frage sollte sich der VwGH aber zum anderen auch mit dem Optionsregime des § 10 Abs 3 KStG befassen: Der Gesetzgeber hat die Firmenwertabschreibung über § 9 Abs 7 TS 5 KStG mit der Substanzgewinnbesteuerung der Beteiligung verknüpft. Geht man davon aus, dass es das Unionsrecht erfordert, eine

32) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-249; 28. 1. 1992, Rs C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg 1992, I-305; vgl mwN *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern 119 ff.

33) EuGH 29. 3. 2007, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647.

34) BFH 28. 10. 2009, I R 27/08.

35) Zustimmung *Haslehner*, GeS 2013, 363.

36) Vgl *Kühbacher*, ÖStZ 2013, 350; *Mayr*, ÖStZ 2013, 323.

37) Vgl *Mayr*, ÖStZ 2013, 324.

38) Siehe bereits FN 19.

39) Vgl *Massoner*, Das Optionsmodell des § 10 Abs 3 KStG am Prüfstand des Unionsrechts, SWI 2010, 532 (532 ff).

40) EuGH 28. 2. 2013, Rs C-168/11, *Beker*, noch nicht in der Slg, RN 62.

41) EuGH 12. 12. 2006, Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753, RN 162.

42) EuGH 18. 3. 2010, Rs C-440/08, *Gielen*, Slg 2010, I-2323, RN 53; 28. 2. 2013, Rs C-168/11, *Beker*, noch nicht in der Slg, RN 62.

43) Zu den daraus resultierenden Folgen für § 1 Abs 4 EStG vgl *Kühbacher*, Die Rs *Gielen* und ihre Bedeutung für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht, SWI 2010, 284 (284 ff).

44) Vgl *Kemmeren*, The Netherlands: Pending Case Filed by Netherlands Courts: The *Gielen* (C-440/08), *Zwijnenburg* (C-352/07) and *X Holding* (C-337/08) Cases, in *Lang/Schuch/Staringer/Pistone* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2009 (2010) 153 (161 f).

45) VwGH-Beschwerde zur Zl 2013/15/0186 eingebracht (Amtsbeschwerde).

Firmenwertabschreibung beim Erwerb einer steuerwirksamen Auslandsbeteiligung zu gewähren, könnte das in § 10 Abs 3 Z 1 KStG normierte Wahlrecht als Rechtfertigung dafür dienen, dass bei Erwerben steuerneutraler Auslandsbeteiligungen keine Firmenwertabschreibung gewährt wird. Der beteiligten Körperschaft stünde es nämlich frei, sich für die Firmenwertabschreibung und damit gegen die Substanzgewinnbefreiung zu entscheiden. Ob eine für einen Steuerpflichtigen bestehende „Gleichbehandlungsoption“ aber tatsächlich ein tauglicher Rechtfertigungsgrund dafür ist, dass es im Falle der Nichtausübung dieses Wahlrechts zu einer Ungleichbehandlung kommt, scheint angesichts der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zweifelhaft.⁴⁶⁾

Der UFS Linz hat es verabsäumt, durch die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens zur endgültigen Klärung dieser Fragen beizutragen. Da den VwGH – anders als den UFS – eine Vorlagepflicht trifft, von der nur unter ganz bestimmten

Voraussetzungen abgesehen werden darf,⁴⁷⁾ ist es aber noch immer möglich (und angesichts der bestehenden Zweifel wohl auch geboten),⁴⁸⁾ dass die Frage der Unionsrechtskonformität des § 9 Abs 7 KStG – und damit implizit auch des § 10 Abs 3 KStG – dem EuGH vorgelegt werden wird.

46) Vgl Massoner, SWI 2010, 532 ff.

47) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann von einer Vorlage nur dann abgesehen werden, wenn es sich um einen *acte clair* oder einen *acte éclairé* handelt (zur Unterscheidung vgl *Dourado*, Is it *acte clair*? General report on the role played by *CILFIT* in direct taxation, in *Dourado/Borges* [Hrsg], The *Acte Clair* in EC Direct Tax Law [2008] 13 [17 ff]; *Vanistendael*, Consequences of the *acte clair* doctrine for the national courts and temporal effects of an ECJ decision, in *Dourado/Borges* [Hrsg], The *Acte Clair* in EC Direct Tax Law [2008] 157 [157 ff]). Demnach besteht für letztinstanzliche Gerichte (Sv Art 267 AEUV keine Vorlagepflicht, wenn zu der betreffenden Frage über die Auslegung oder Gültigkeit von Unionsrecht bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vorliegt (*acte éclairé*), die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt (*acte clair*), oder wenn die Frage überhaupt nicht entscheidungserheblich ist. Siehe EuGH 6. 10. 1982, Rs 283/81, *C.I.L.F.I.T.*, Slg 1982, I-3415, RN 10 ff.

48) Vgl auch *Mayr*, ÖStZ 2013, 323.



Fotostudio Huber

Der Autor:

Dr. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

Kontakt: christoph.marchgraber@wu.ac.at

Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer und Herrn Dr. Kasper Dziurdz für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Foto Helmeich

Der Autor:

Erik Pinetz, LL.M. BSc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

Kontakt: erik.pinetz@wu.ac.at