



Keine Firmenwertabschreibung für türkisches Gruppenmitglied

Angrenzendes Steuerrecht > Judikatur · Michael Gleiss , Christian Knotzer · GES 2022, 150 · Heft 3 v. 1.7.2022

Deskriptoren: Gruppenbesteuerung; Firmenwertabschreibung; Niederlassungsfreiheit; ausländische Gruppenmitglieder; Assoziierungsabkommen EWG – Türkei.

Normen: [§ 9 Abs 7](#), [§ 26c Z 47 KStG 1988](#), Art 41 Abs 1 Zusatzprotokoll zum Assoziierungsabkommen der EWG mit der Türkei
BFG: Keine Firmenwertabschreibung für türkisches Gruppenmitglied aufgrund von Art 41 Abs 1 des Zusatzprotokolls zum Assoziierungsabkommen der EWG mit der Türkei

[BFG, 19.11.2021, RV/7105613/2017](#)
ordentliche Revision anhängig

Kurzdarstellung des Sachverhalts

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf) war Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe gem [§ 9 KStG](#) und hielt ihrerseits eine Beteiligung an einer türkischen Aktiengesellschaft (A AG). Die A AG wurde ab der Veranlagung für das Jahr 2014 als ausländisches Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe einbezogen. Für die Beteiligung an der A AG machte die Bf (erstmalig in der Steuererklärung 2014) ein Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung (FWA) gem [§ 9 Abs 7 KStG](#) geltend. Dabei stützte sie sich auf ein VwGH-Erkenntnis vom 10. 2. 2016 ([VwGH 2015/15/0001](#); Folgeentscheidung zu [EuGH 6. 10. 2015, C-66/14](#), *Finanzamt Linz*), wonach eine FWA – abweichend vom Wortlaut des [§ 9 Abs 7 KStG](#) – auch für EU-Auslandsbeteiligungen zusteht. Durch die Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 des Zusatzprotokolls zum Assoziierungsabkommen EWG – Türkei (idF ZP AssAbk EWG – Türkei), wonach „*[d]ie Vertragsparteien [...] untereinander keine neuen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit [...] einführen*“, müsse – so die Ansicht der Bf – auch für Beteiligungen an türkischen Gruppenmitgliedern eine FWA zustehen. Die Abgabenbehörde verneinte jedoch die Geltendmachung der FWA. Damit es sich um eine „*neue Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*“ iSd ZP AssAbk EWG – Türkei handelt, müsse die betrachtete nationale Regelung (hier: [§ 9 Abs 7 KStG](#)) nämlich ungünstiger sein, als jene, die in dem Zeitpunkt galt, als das Zusatzprotokoll für den betreffenden Mitgliedstaat in Kraft trat. Für Österreich ist dies der Zeitpunkt des EU-Beitritts (1. 1. 1995). Da iRd damals geltenden Organschaft-Regimes ebenfalls keine FWA auf Beteiligungen an türkischen Gesellschaften vorgenommen werden konnte, könne die Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei keine Wirkung entfalten. Die Bf wandte sich folglich an das BFG.

Aus den Entscheidungsgründen

„[§ 9 Abs. 7 KStG](#) in der im Veranlagungsjahr geltenden Fassung sah [...] die Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung lediglich im Fall des Erwerbs von Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft vor.“

Zweifelsfrei erfüllt der Beteiligungserwerb der beschwerdeführenden Gesellschaft an der türkischen A diese Voraussetzungen nicht. Von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde jedoch vorgebracht, dass – in Anlehnung an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.2.2016, [2015/15/0001](#) – aufgrund der Stand-Still-Klausel von Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls ([VO 2760/72/EWG](#) des Rates vom 19.12.1972, ABl 1972 L 293/1) zum Assoziierungsabkommen der EWG mit der Türkei die Firmenwertabschreibung auch im Fall des Beteiligungserwerbs an der türkischen A zur Anwendung käme.

[...]

Im Urteil des EuGH vom 15. November 2011, [C-256/11](#), Rz 89 führte der EuGH aus, dass eine Stillhalteklausele, wie sie Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls enthält, nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift habe, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar mache und an dessen Stelle trete, sondern eine gleichsam verfahrensrechtliche Vorschrift darstelle, die in zeitlicher Hinsicht festlege, nach welchen Bestimmungen der Regelung eines Mitgliedsstaats die Situation eines türkischen

Seite 150

Staatsangehörigen zu beurteilen sei, der in einem Mitgliedstaat von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen wolle.

In Rz 90 wird diesbezüglich präzisiert, dass den innerstaatlichen Stellen das absolute Verbot auferlegt werde, durch eine Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung dieser Freiheit einzuführen.

In Rz 91 führte der EuGH näher aus, dass auch wenn während eines ersten Abschnitts der schrittweisen Herstellung dieser Freiheit bereits bestehende innerstaatliche Einschränkungen auf dem Gebiet der Niederlassungsfreiheit beibehalten werden könnten, infolgedessen darauf zu achten sei, dass kein neues Hindernis eingeführt werde, damit die schrittweise Einführung dieser Freiheit nicht zusätzlich behindert werde.

Hierzu wird vom BFG festgehalten, dass zum relevanten Vergleichszeitpunkt 1.1.1995 keine Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung bestanden hat. Es mag zwar zutreffen, dass aufgrund der zwischenzeitlichen Abänderung der österreichischen Vorschriften für einen begrenzten Zeitraum die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung für den Erwerb von Anteilen an inländischen und – aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben – letztlich auch hinsichtlich EU-Gesellschaften im Rahmen einer Unternehmensgruppe möglich war. Dies ändert jedoch nichts daran, dass sich die (Un-)Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung im Fall des Erwerbs einer Beteiligung an einer türkischen Gesellschaft im Vergleich zum 1.1.1995 nicht geändert hat. Es liegt daher aus Sicht des Bundesfinanzgerichts keine neue Beschränkung vor, da die Situation hinsichtlich Firmenwertabschreibungen für Erwerbe von Beteiligungen an türkischen Gesellschaften unverändert geblieben ist.

Wie oben erwähnt, hat der EuGH festgehalten, dass Art. 41 Abs. 1 des zitierten Zusatzprotokolls nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift zukommt, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar macht und an dessen Stelle tritt, sondern es sich um eine gleichsam verfahrensrechtliche Vorschrift handelt, die in zeitlicher Hinsicht festlegt, nach welchen Bestimmungen eines Mitgliedsstaats die Situation eines türkischen Staatsangehörigen zu beurteilen ist, der in einem Mitgliedstaat von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen will.

Da in zeitlicher Hinsicht relevant ist, ob zum 1.1.1995 die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung bestanden hat und diese Frage eindeutig verneint werden kann, liegt keine neue Beschränkung im Sinne des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls ([VO 2760/72/EWG](#) des Rates vom 19.12.1972, ABl 1972 L 293/1) zum Assoziierungsabkommen der EWG mit der Türkei vor.

Da die Rechtsprechung des EuGH in dieser Hinsicht klar erscheint, ist die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nicht erforderlich.

Seite 2

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden“.

Anmerkung

1. Problemstellung

Die Möglichkeit zur Vornahme einer FWA an Gruppenmitgliedern gem [§ 9 Abs 7 KStG](#) wurde durch das AbgÄG 2014¹ auf bereits vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen eingeschränkt (s [§ 26c Z 47 KStG](#)).² Für nach dem 28. Februar 2014 angeschaffte Beteiligungen steht daher keine FWA zu. Bei der Abschaffung der FWA hatte der Gesetzgeber wohl die budgetären Auswirkungen der damals kurz bevorstehenden Entscheidung des EuGH in der Rs *Finanzamt Linz*³ vor Augen.⁴ Wenig später beurteilte der EuGH die Einschränkung der FWA auf „unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften“ tatsächlich als Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit gem [Art 49 AEUV](#). Im Folgeerkenntnis hielt

Seite 151

der VwGH fest, dass die FWA sowohl im Inlands- als auch im EU-Auslandsfall unter den gleichen Voraussetzungen zu gewähren ist.⁵

Trotz der Abschaffung der FWA haben sich österreichische Gerichte noch regelmäßig mit diesbezüglichen Zweifelsfragen zu befassen.⁶ Im vorliegenden Fall war nun streitgegenständlich, ob die Möglichkeit zur Vornahme einer FWA – bei Vorliegen aller Voraussetzungen des [§ 9 Abs 7 KStG](#) – auch auf Beteiligungen an türkischen Gruppenmitgliedern ausgedehnt werden muss.⁷ Die Bf beruft sich dabei auf die Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei (siehe näher sogleich). Nach dieser Bestimmung dürfen „[d]ie Vertragsparteien [...] untereinander keine neuen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs einführen“. Das BFG hatte also zu beurteilen, ob der Ausschluss von Beteiligungen an türkischen Gruppenmitgliedern von der FWA eine unzulässige „neue Beschränkung der Niederlassungsfreiheit“ iSd Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei darstellt.

2. Assoziierungsabkommen EWG – Türkei

Das Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Republik Türkei wurde am 12. September 1963 in Ankara abgeschlossen und trat mit 1. Dezember 1964 in Kraft. Der Präambel des Abkommens zufolge war es das Ziel, durch einen „beschleunigten wirtschaftlichen Fortschritt“ und eine „harmonische Erweiterung des Handelsverkehrs“ die „stetige Besserung der Lebensbedingungen in der Türkei und innerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu sichern sowie den Abstand zwischen der türkischen Wirtschaft und der Wirtschaft der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft zu verringern“.⁸ Die Präambel hält zudem fest: „das Abkommen hat zum Ziel, die Hilfe, welche die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft dem türkischen Volk bei seinem Bemühen um die Besserung seiner Lebenshaltung zuteil werden lässt, später den Beitritt der Türkei zur Gemeinschaft erleichtern wird“.⁹ Der Rsp des EuGH zufolge verfolgt das Abkommen einen „ausschließlich wirtschaftlichen Zweck“¹⁰ und soll „im wesentlichen die wirtschaftliche Entwicklung der Türkei“ fördern.¹¹

Zur Erreichung der Ziele des Abkommens wurde eine Zollunion geschaffen (Art 10 AssAbk EWG – Türkei) und ua vereinbart, „sich von den Artikeln 52 bis 56 und 58 des Vertrages zur Gründung der Gemeinschaft“¹² leiten zu lassen, um untereinander die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit aufzuheben“ (Art 13 AssAbk EWG – Türkei). Das AssAbk wurde in den Folgejahren kontinuierlich um Protokolle und Beschlüsse ergänzt. Hier ist insb auf das im Jahr 1972 vereinbarte Zusatzprotokoll¹³ zu verweisen, in dessen Art 41 eine Stillhalteklausele vereinbart wurde. Konkret bestimmt Art 41 Abs 1, dass die Vertragsparteien untereinander keine neuen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs einführen dürfen. Im Rahmen der Prüfung einer möglichen Verletzung von Artikel 41 Abs 1 ZP

Seite 3

AssAbk EWG – Türkei stellen sich also zwei Fragen. Zunächst ist zu klären, ob überhaupt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt. Bejahendenfalls ist anschließend zu beantworten, ob die Beschränkung „neu“ ist.¹⁴

Seite 152

Art 41 Abs 2 ZP AssAbk EWG – Türkei zufolge setzt der Assoziationsrat¹⁵ nach den Grundsätzen der Art 13 (Niederlassungsfreiheit) und 14 (freier Dienstleistungsverkehr) des AssAbk EWG – Türkei Zeitfolge und Einzelheiten fest, nach denen „die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs untereinander“ schrittweise beseitigt werden.¹⁶

Zum Verhältnis von Art 13 AssAbk EWG – Türkei und Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei ist anzumerken, dass die Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 den innerstaatlichen Stellen der Mitgliedstaaten das absolute Verbot auferlegt, durch Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung der Niederlassungsfreiheit einzuführen.¹⁷ Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei stellt daher eine notwendige Ergänzung zu Art 13 AssAbk EWG – Türkei dar, in dessen Rahmen er für die dort vorgesehene schrittweise Beseitigung der innerstaatlichen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit die unerlässliche Vorbedingung bildet.¹⁸

3. Die Niederlassungsfreiheit iSd AEUV sowie iSd AssAbk EWG – Türkei

Die iRd AEUV garantierten Grundfreiheiten verbieten Diskriminierungen und die Beschränkungen von Marktteilnehmern.¹⁹ Zur Vermeidung der Benachteiligung von ausländischen gegenüber inländischen Anbietern bewirken die Grundfreiheiten Diskriminierungsverbote.²⁰ Ob eine Regelung eines Mitgliedsstaates eine Diskriminierung darstellt, lässt sich nur mittels Vergleich ermitteln, was zunächst eine angemessene Bildung eines Vergleichspaares erfordert.²¹ So wurde in der Rs *Finanzamt Linz* bei der Prüfung, ob eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt, eine Muttergesellschaft, die eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft erwirbt, einer Muttergesellschaft gegenübergestellt, die eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft erwirbt.²²

Zum Verhältnis der durch den AEUV garantierten Grundfreiheiten und der durch das AssAbk EWG – Türkei gewährleisteten Rechte hält der EuGH in der Rs *Demirkan* (betreffend freiem Dienstleistungsverkehr) fest, dass nach ständiger Rsp die „im Rahmen der Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr geltenden Grundsätze so weit wie möglich auf die türkischen Staatsangehörigen übertragen werden sollen, um zwischen den Vertragsparteien die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs zu beseitigen“.²³ Jedoch können die unionsrechtlichen Vorschriften über den Binnenmarkt nicht automatisch auf die Auslegung eines von der Union mit einem Drittstaat geschlossenen Abkommens übertragen werden, sofern dies nicht ausdrücklich vorgesehen ist.²⁴ In diesem Sinne ist die in Art 13 und 14 des AssAbk EWG – Türkei gewählte Formulierung, sich von den einschlägigen Bestimmungen des EG-Vertrages „leiten zu lassen“, nicht so zu verstehen, die Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr oder die zu ihrer Durchführung erlassenen Bestimmungen als solche anzuwenden.²⁵ Vielmehr sollen diese Bestimmungen als Inspirationsquelle für Maßnahmen betrachtet werden, die zur Erreichung der im AssAbk EWG – Türkei festgelegten Ziele dienen.²⁶ Weiters hänge die Übertragung der Auslegung einer Vertragsbestimmung auf eine vergleichbare, ähnliche oder sogar übereinstimmende Bestimmung des AssAbk EWG – Türkei davon ab, welchen Zweck die Bestimmungen in ihrem jeweiligen Kontext verfolgen.²⁷ Somit

Seite 153

sind Zweck und Kontext des AssAbk EWG – Türkei mit Zweck und Kontext des „jeweiligen Unionsrechtsaktes“ zu vergleichen.²⁸

Seite 4

In der Rs *Demirkan* hat der EuGH darauf hingewiesen, dass insbesondere aufgrund der Verbindung zwischen dem freien Dienstleistungsverkehr (iSd AEUV) und der Freizügigkeit innerhalb der Union Unterschiede zwischen dem AssAbk EWG – Türkei und seinem ZP einerseits und dem Vertrag andererseits bestehen.²⁹ Insbesondere hinsichtlich der Anwendbarkeit auf Dienstleistungsempfänger bestehen dem EuGH zufolge Unterschiede in der Zielsetzung und dem Kontext zwischen der Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei sowie des [Art 56 AEUV](#).³⁰

Nach dem EuGH verfolgt das AssAbk EWG – Türkei einen ausschließlich wirtschaftlichen Zweck.³¹ Dagegen ist die Ermöglichung einer generellen Freizügigkeit, die mit der für Unionsbürger gem [Art 21 AEUV](#) geltenden Freizügigkeit vergleichbar wäre, nicht Gegenstand des AssAbk EWG – Türkei.³² Der Schutz der passiven Dienstleistungsfreiheit iRd Unionsrechts beruht nämlich auf dem Ziel, einen Binnenmarkt ohne Binnengrenzen zu schaffen, wohingegen das AssAbk wie bereits dargelegt (nur) einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt.³³ Überträgt man diese Überlegungen auf den vorliegenden Fall könnte uE argumentiert werden, dass die Niederlassungsfreiheit (ua durch den Schutz der Gründung von Tochtergesellschaften im EU-Ausland) als Marktfreiheit einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt,³⁴ weshalb in dieser Hinsicht Zweck und Kontext der Niederlassungsfreiheit im AssAbk EWG – Türkei mit jener des AEUV vergleichbar sind.³⁵

4. BFG zur Bedeutung von Niederlassungsfreiheit und Stillhalteklausele iSd ZP zum AssAbk EWG – Türkei

Im vorliegenden Fall war für das BFG also zu prüfen, ob die Versagung der FWA im Falle des Erwerbs von Anteilen an einer türkischen Gesellschaft eine „neue Beschränkung der Niederlassungsfreiheit“ iSd Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei darstellt. Dass dieser Umstand an sich grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit iSd Zusatzprotokolls darstellt, wird vom BFG offenbar implizit angenommen.

Nach Ansicht des BFG hat eine Stillhalteklausele jedoch nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar macht und an dessen Stelle tritt. Vielmehr stelle eine Stillhalteklausele wie Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei eine verfahrensrechtliche Vorschrift dar, die in zeitlicher Hinsicht festlege, nach welchen Bestimmungen eines Mitgliedstaates die Situation eines (hier türkischen) Staatsangehörigen zu beurteilen sei. Dabei orientiert sich das BFG grundlegend an einem Urteil des EuGH (Rs *Dereci ua*)³⁶, in der sich der EuGH mit dem NAG³⁷ und der Niederlassungsfreiheit iSd ZP AssAbk EWG – Türkei zu befassen hatte.

Weiters habe, so das BFG, der EuGH in der Rs *Dereci ua* (Rn 90) präzisiert, dass die Stillhalteklausele den innerstaatlichen Stellen das absolute Verbot auferlegt, durch eine Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung der Freiheit einzuführen.

Seite 154

Zwar sei darauf zu achten, keine neuen Hindernisse zur Ausübung der Freiheit einzuführen; bereits bestehende Einschränkungen auf dem Gebiet der Niederlassungsfreiheit können jedoch beibehalten werden. Das BFG vertritt im vorliegenden Erkenntnis nun die Ansicht, dass es sich um keine neue Beschränkung handelt, da weder zum 1. 1. 1995 noch danach eine FWA auf Beteiligungen an türkischen Gruppenmitgliedern möglich war. Es sei demnach die Situation hinsichtlich FWA für Erwerbe von Beteiligungen an türkischen Gesellschaften unverändert geblieben. Letztlich vergleicht das BFG somit den Türkei-Sachverhalt zum hier streitgegenständlichen Zeitpunkt (Veranlagungsjahre 2014 und 2017) mit dem Türkei-Sachverhalt zum 1. 1. 1995.

5. Bildung von Vergleichspaaren iSd Niederlassungsfreiheit gem AEUV geboten?

Seite 5

Kann im vorliegenden Fall – analog zur Entscheidung des EuGH zu EU-Auslandsbeteiligungen in der Rs *Finanzamt Linz* – eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bejaht werden, stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage, ob diese Beschränkung auch *neu* iSd Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei ist.³⁸ Nur wenn diese Beschränkung bereits zum Zeitpunkt bestand, in dem das ZP für Österreich in Kraft trat (somit zum EU-Beitritt Österreichs am 1. 1. 1995), ist die Beschränkung nicht als „*neue Beschränkung*“ anzusehen und steht daher nicht in Konflikt mit der Stillhalteklausele.

Ob die vom BFG vorgenommene Auslegung der Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei, in der isoliert nur der Türkei-Sachverhalt in zeitlicher Hinsicht betrachtet wird, von den Vertragsparteien intendiert wurde, kann uE hinterfragt werden. Diese Ansicht würde die Möglichkeiten zur steuerlichen Behandlung eines grenzüberschreitenden Türkei-Sachverhalts (soweit von den Bestimmungen des AssAbk und ZP erfasst) durch die EU-Mitgliedsstaaten stark einschränken. Eine steuerliche „Verböserung“ des Türkei-Sachverhalts wäre nämlich nicht mehr möglich, selbst dann nicht, wenn der reine Inlands-Sachverhalt gleichermaßen schlechter gestellt würde. Dieser Ansicht ist der EuGH in der Rs *Soysal und Savatli*³⁹ jedoch ausdrücklich nicht gefolgt. So steht nach Ansicht des EuGH „[d]er Erlass von Vorschriften, die in gleicher Weise auf türkische Staatsangehörige und auf Gemeinschaftsangehörige Anwendung finden, [...] nämlich nicht im Widerspruch zu dieser Klausel [Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei, Anm der Autoren]“. ⁴⁰ Darüber hinaus würde eine isolierte Betrachtung des Türkei-Sachverhalts in zeitlicher Hinsicht wohl dazu führen, dass einseitige Begünstigungen türkischer Staatsangehöriger – und damit Ungleichbehandlungen reiner Inlands- oder Gemeinschafts-Sachverhalte – mit Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei vereinbar wären. Ob dies uneingeschränkt möglich sein soll, könnte aber uU mit Art 59 ZP AssAbk EWG – Türkei, unvereinbar sein, wonach „[i]n den von diesem Protokoll erfassten Bereichen [...] der Türkei keine günstigere Behandlung gewährt werden [darf] als diejenige, die sich die Mitgliedstaaten untereinander auf Grund des Vertrags zur Gründung der Gemeinschaft einräumen“. ⁴¹ Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei ist uE also darauf gerichtet, die programmatische Vereinbarung des Art 13 AssAbk EWG – Türkei dadurch zu erfüllen, jede neue Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zwischen EU-Mitgliedsstaaten und der Türkei zu verhindern.

Die vorstehenden Argumente zeigen, dass bei Anwendung des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei die Situation eines Gruppenmitglieds mit türkischer Beteiligungsgesellschaft mit der eines rein nationalen bzw gemeinschaftsrechtlichen Sachverhalts zu vergleichen und somit ein entsprechendes Vergleichspaar zu bilden ist.⁴² Eine Bildung eines

Seite 155

Vergleichspaares hat der EuGH auch in der Rs *Soysal und Savatli* vorgenommen, in der der Gerichtshof die Frage der Zulässigkeit eines Visaerfordernisses für türkische Staatsbürger iZm der Dienstleistungsfreiheit behandelte. Demnach erachtete es der EuGH für mit Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei unvereinbar, wenn die Ausübung der Dienstleistungsfreiheit für türkische Staatsangehörige von einem Visum abhängig gemacht wurde, welches von Gemeinschaftsangehörigen nicht verlangt wird.⁴³ Eine derartige Bestimmung sei geeignet, die tatsächliche Ausübung der Dienstleistungsfreiheit zu beeinträchtigen, insb aufgrund des zusätzlichen und wiederholten Verwaltungs- und finanziellen Aufwands.

Überträgt man diese Überlegungen auf den vorliegenden Sachverhalt, so würde die Beteiligung an einem türkischen Gruppenmitglied einer Beteiligung an einem österreichischen oder beispielsweise deutschen Gruppenmitglied gegenübergestellt werden. Zwar hat sich die Möglichkeit zur Vornahme einer FWA für türkische Gruppenmitglieder (allein) nicht verschlechtert, jedoch hat sich die Situation für nationale – und letztlich auch grenzüberschreitende EU – Sachverhalte im streitgegenständlichen Zeitraum durch Einführung der (mittlerweile wieder abgeschafften) FWA verbessert. Eine derartige Ungleichbehandlung hat der EuGH für den EU-Fall in der Rs *Finanzamt Linz* als Verstoß gegen die durch [Art 49 AEUV](#) garantierte Niederlassungsfreiheit beurteilt. Gleiches könnte nun auch für den Türkei-Sachverhalt gelten, da

Seite 6

zwar zum 1. 1. 1995 weder für Inlandsbeteiligungen noch für türkische Beteiligungsgesellschaften eine FWA vorgenommen werden konnte, sich die Situation jedoch im streitgegenständlichen Zeitraum für nationale Beteiligungen und Beteiligungen an Gesellschaften in der EU verbessert hat, wodurch uE eine gem Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei unzulässige neue Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gegeben ist. Nur wenn türkische Gruppenmitglieder im Gegensatz zu inländischen Gruppenmitgliedern bereits zum 1. 1. 1995 von der Vornahme einer FWA ausgeschlossen gewesen wären, würde diese Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht mit der Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei in Konflikt stehen. Für den vorliegenden Fall hat das BFG die Revision jedenfalls zugelassen, da es an Rsp des VwGH zu der streitgegenständlichen Frage fehlt. Da die Revision bereits erhoben wurde, wird sich nun der VwGH mit der Frage der Erstreckung der FWA auch auf türkische Gruppenmitglieder beschäftigen. UE ist auch ein Vorabentscheidungsverfahren denkbar, da sich der EuGH – soweit ersichtlich – noch nicht mit der Niederlassungsfreiheit im Steuerrecht iZm dem AssAbk EWG – Türkei befasst hat.

* Mag. Michael Gleiss und Christian Knotzer, MSc (WU) sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) und Mag. Valentin Bendlinger, MSc, LL.B. herzlich für die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

¹ BGBl 2014/13.

² Grundlegend zur FWA gem § 9 Abs 7 KStG *Weninger*, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals, Linde 2008.

³ [EuGH 6. 10. 2015, C-66/14](#), *Finanzamt Linz*. Siehe auch zum EuGH-Urteil zB *Mechtler/Pinetz*, SWI 2016, 20 ff oder *Wurm*, SWK 2015, 1367 ff. Siehe im Allgemeinen auch Knotzer/Pinetz in WU-KStG3, § 9 Rz 133 ff (in Druck).

⁴ Vgl *Staringer*, ÖStZ 2016, 488.

⁵ VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001; siehe näher zu dem Erk *Mechtler/Pinetz*, *ecolex* 2016, 721 ff und *Staringer*, ÖStZ 2016, 488 ff.

⁶ Erst kürzlich hatte sich das BFG bspw mit der – zuvor vielfach kritisierten – Übergangsregelung des § 26c Z 47 KStG und der dort geforderten Kaufpreisbeeinflussung auseinanderzusetzen (siehe BFG 19. 3. 2021, RV/7103647/2019; siehe dazu näher *Knotzer/Pinetz*, *ecolex* 2021, 770 ff oder *Mayr*, BFGjournal 2021, 195). Offenbar beabsichtigte das Finanzamt gegen dieses Erkenntnis Amtsrevision einzulegen, versäumte jedoch die Revisionsfrist. Eine Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand (§ 46 VwGG) gelang nicht (s BFG 2. 7. 2021, RR/7100069/2021).

⁷ Siehe zusammenfassend *Knotzer*, BFG: Keine Firmenwertabschreibung für Beteiligung an türkischem Gruppenmitglied, LexisNexis Rechtsnews 32114 vom 23.2.2022 und *Herdin-Winter*, BFGjournal 2022, 30.

⁸ Präambel des AssAbk EWG – Türkei (Beschluss [64/732/EWG](#) des Rates vom 23. 12. 1963, ABL 1964 L 217/3685).

⁹ Präambel des AssAbk EWG – Türkei (Beschluss [64/732/EWG](#) des Rates vom 23. 12. 1963, ABL 1964 L 217/3685).

¹⁰ [EuGH 8. 12. 2011, C-371/08](#), *Ziebell*, Rn 64 oder [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 50.

¹¹ [EuGH 11. 5. 2000, C-37/98](#), *Savas* Rn 53 oder [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 50.

¹² Im AEUV finden sich die Bestimmungen zur Niederlassungsfreiheit in Art 49 ff. Seit dem Vertrag zur Gründung der Gemeinschaft idF von Maastricht wurde der Wortlaut der Bestimmungen geringfügig angepasst (*Enzinger* in Mayer/Stöger EUV/AEUV, Art 49 AEUV, Rz 3).

¹³ [VO 2760/72/EWG](#) des Rates vom 19. 12. 1972, ABl 1972 L 293/1.

¹⁴ Siehe bereits [EuGH 21. 10. 2003, C-317/01](#) und [C-369/01](#), *Abatay ua*, Rn 110. Unlängst auch [EuGH 11. 7. 2018, C-629/16](#), *CX*, Rn 51 und auch in den Schlussanträgen des GA Saugmandsgaard Øe zur Rs *CX* vom 26. 4. 2018, [C-629/16](#), Rn 76 ff. Siehe auch im dazu ergangenen Folgeerkenntnis des VwGH vom 5. 9. 2018, Ra 2016/03/0035, Rz 18 ff.

¹⁵ Der Assoziationsrat besteht aus Mitgliedern der Regierungen der Mitgliedstaaten, des Rates und der Kommission der Gemeinschaft einerseits und Mitgliedern der türkischen Regierung andererseits (Artikel 23 AssAbk EWG – Türkei). Aufgabe des Assoziationsrates ist, die schrittweise Entwicklung der Assoziationsregelungen sicherzustellen. Zu diesem Zweck wird der Assoziationsrat im Rahmen seiner Befugnisse tätig, die ihm dem Abkommen zufolge zugewiesen sind (Artikel 6 AssAbk EWG – Türkei). Hierzu kann der Assoziationsrat Beschlüsse fassen, die beide Vertragsparteien verpflichten, die zur Durchführung der Beschlüsse erforderlichen Maßnahmen zu treffen (Artikel 22 AssAbk EWG – Türkei).

¹⁶ Soweit ersichtlich hat der Assoziationsrat allerdings (noch) keine diesbezüglichen Beschlüsse iZm der Niederlassungsfreiheit gefasst.

¹⁷ Vgl [EuGH 20. 9. 2007, C-16/05](#), *Tum und Dari*, Rn 61.

¹⁸ Vgl [EuGH 20. 9. 2007, C-16/05](#), *Tum und Dari*, Rn 61 mwN.

¹⁹ Für einen umfassenden Überblick siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rz 100 ff; siehe auch *Reimer* in *Schaumburg/Englisch* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht², Rz 7.125.

²⁰ *Reimer* in *Schaumburg/Englisch* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht², Rz 7.125.

²¹ *Reimer* in *Schaumburg/Englisch* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht², Rz 7.127.

²² [EuGH 6. 10. 2015, C-66/14](#), *Finanzamt Linz*, Rn 25 ff.

²³ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 43 mwN.

²⁴ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 44 mwN.

²⁵ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 45.

²⁶ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 45.

²⁷ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 47 mwN.

²⁸ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 48 mwN.

²⁹ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 49.

³⁰ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 49.

³¹ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 50 ff. Siehe bereits [EuGH 8. 12. 2011, C-371/08](#), *Ziebell*, Rn 64.

³² [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 53.

³³ [EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 56.

³⁴ Siehe auch *Lazarov*, The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, in *Lang et al* (Hg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation⁶ (Linde, 2020), S. 68: „In essence, the right introduces the possibility to conduct business freely in another Member State on a permanent basis“. Vgl auch *Korte* in *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV⁶, Art 49 Rz 15 ff.

³⁵ In der Rs *Demirkan* prüfte der EuGH außerdem den „zeitlichen Kontext“ des AssAbk EWG – Türkei. Dabei kommt der Gerichtshof zum Schluss, dass erst im Jahr 1984 durch das Urteil *Luise und Carbone* ([EuGH 31. 1. 1984, C-286/82](#), *Luise und Carbone*) klargestellt wurde, dass der freie Dienstleistungsverkehr auch die passive Dienstleistungsfreiheit umfasst. Somit würde kein Anhaltspunkt bestehen, dass die Vertragsparteien bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des (hier relevanten) ZP davon ausgingen, dass auch der passive Dienstleistungsverkehr vom freien Dienstleistungsverkehr umfasst sein soll ([EuGH 24. 9. 2013, C-221/11](#), *Demirkan*, Rn 57 ff). UU könnte argumentiert werden, dass sich dieser Gedanke auch auf den vorliegenden Fall übertragen lässt, da die Erstreckung der Niederlassungsfreiheit auf den Bereich der direkten Steuern erst durch das Urteil *Avoir Fiscal* ([EuGH 28. 1. 1986, C-270/83](#), *Avoir Fiscal*) klargestellt wurde (in diese Richtung auch *Herdin-Winter*, BFGjournal 2022, 30). UE sollte diesem Argument jedoch nicht zu viel Gewicht beigemessen werden, zumal die Vertragsstaaten bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des AssAbk EWG – Türkei einen späteren EU-Beitritt der Türkei zum Ziel hatten.

³⁶ [EuGH 15. 11. 2011, C-256/11](#), *Dereci ua*.

³⁷ Bundesgesetz über die Niederlassung und den Aufenthalt in Österreich (Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz), BGBl I 100/2005.

³⁸ Zu den vorzunehmenden Prüfungsschritten siehe die Verweise in FN 14.

³⁹ [EuGH 19. 2. 2009, C-228/06](#), *Soysal und Savatli*. Die Entscheidung erging zum (ebenfalls durch die Stillhalteklausele des Art 41 Abs 1 ZP AssAbk EWG – Türkei geschützten) freien Dienstleistungsverkehr.

⁴⁰ [EuGH 19. 2. 2009, C-228/06](#), *Soysal und Savatli*, Rn 61.

⁴¹ Siehe auch [EuGH 19.2.2009, C-228/06](#), *Soysal und Savatli*, Rn 61.

⁴² So auch das Beschwerdevorbringen im Verfahren vor dem BFG. Auch die belangte Behörde ging in der Stellungnahme zum Vorlageantrag an das BFG von einem notwendigen Vergleich der Situation einer türkischen Tochtergesellschaft mit jener einer inländischen Tochtergesellschaft aus. Da aber ausländische Gesellschaften iRd zum 1.1.1995 geltenden Organschafts-Regimes kein Teil einer Organschaft sein konnten, ergebe sich nach Ansicht der Behörde bei einer „*gesamthaften Betrachtung*“ keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, da Investitionen in ausländische Gesellschaften zu beiden Zeitpunkten schlechter behandelt wurden, als Investitionen in inländische Gesellschaften (siehe BFG 19.11.2021, RV/7105613/2017, 9 f).

⁴³ [EuGH 19.2.2009, C-228/06](#), *Soysal und Savatli*, Rn 55.

Externe Verzeichnisse: <https://doi.org/10.33196/ges202203015001>

Ein Inhalt der Verlag Österreich GmbH



NutzerIn NutzerIn 7.7.2022