

Die Firmenwertabschreibung als selektive Beihilfe?*)

Der Gesetzgeber hat die bisher in § 9 Abs 7 KStG geregelte Firmenwertabschreibung für die Zukunft – von Übergangsvorschriften abgesehen – beseitigt. Das vom VwGH eingeleitete Vorabentscheidungsverfahren hat die Frage aufkommen lassen, ob in der Vergangenheit geltend gemachte Firmenwertabschreibungen rückgängig zu machen sind. Erweist sich die Firmenwertabschreibung als – der Kommission nicht notifizierte und daher von ihr auch nicht genehmigte – Beihilfe, kommt nämlich in allen noch offenen Fällen das Durchführungsverbot zum Tragen. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, ob die Firmenwertabschreibung tatsächlich als Beihilfe einzuordnen ist.

Der VwGH beschloss am 30. 1. 2014 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten.¹⁾ Der VwGH hat den EuGH zum einen mit der Beihilfeeigenschaft der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG und zum anderen mit dem möglichen Verstoß der Einschränkung dieser Abschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen gegen die Niederlassungsfreiheit befasst. Die zuletzt erwähnte Frage kam keinesfalls überraschend: Der UFS hatte bereits einen Verstoß gegen das Unionsrecht konstatiert²⁾ und die Vorlage an den EuGH durch das Höchstgericht war naheliegend. Die literarische Diskussion hatte nämlich deutlich gemacht, dass die Beurteilung nicht völlig auf der Hand liegt.³⁾

Die mögliche Beihilfeeigenschaft der Firmenwertabschreibung wurde im Schrifttum hingegen bisher nur am Rande diskutiert.⁴⁾ Die Europäische Kommission hatte sich allerdings bereits vor einigen Jahren mit einer ähnlichen spanischen Regelung zu beschäftigen. Sie sah in der dort vorgesehenen Begünstigung des Erwerbs ausländischer Beteiligungen und im Ausschluss von Inlandsbeteiligungen eine verbotene Beihilfe.⁵⁾ Wenngleich sich die spanische Vorschrift auch in anderen Punkten von der Rechtslage in Österreich unterscheidet und zu dieser Kommissionsentscheidung auch kein Urteil des EuGH vorliegt, kam daher die das Beihilferecht betreffende Vorlagefrage des VwGH auch nicht völlig überraschend. Der VwGH hat die ihn als Höchstgericht treffende Verpflichtung den EuGH zu

befassen, wenn für ihn selbst die Auslegung des Unionsrechts nicht völlig zweifelsfrei erscheint, ernst genommen.

Der österreichische Gesetzgeber hat mittlerweile die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG für Erwerbe ab dem 1. 3. 2014 beseitigt. Die Übergangsvorschrift des § 26c Z 47 KStG sieht aber vor, dass für Beteiligungen, die vorher angeschafft wurden, die Firmenwertabschreibung unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin geltend gemacht werden kann.⁶⁾ Die Beurteilung der beihilferechtlichen Frage ist aber nicht nur für diese Fälle von Bedeutung: Erweist sich die Firmenwertabschreibung als unzulässige Beihilfe, kommt mangels Notifikation der Regelung an die Kommission das unionsrechtlich vorgegebene Durchführungsverbot zum Tragen.⁷⁾ In früheren Veranlagungszeiträumen abgezogene Fünftel müssen dann zumindest in allen noch offenen oder wieder offen gewordenen Fällen korrigiert werden.⁸⁾

2. Das beihilferechtliche Prüfungsschema

2.1. Der unionsrechtliche Beihilfegriff

Das unionsrechtliche Beihilfeverbot ergibt sich aus Art 107 Abs 1 AEUV: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind 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 Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Einordnung einer Maßnahme als Beihilfe voraus, dass jedes der vier kumulativen Kriterien erfüllt ist, auf denen diese Vorschrift aufbaut. Dabei handelt es sich um die Finanzierung der Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln (erstes Kriterium), das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen (zweites Kriterium), die Selektivität der Maßnahme (drittes Kriterium) und die Beeinträchtigung des

*) Der Autor hat sich mit den hier behandelten Rechtsfragen auch im Rahmen eines Rechtsgutachtens auseinandergesetzt.

1) VwGH 30. 1. 2014, EU 2014/0001-1 (2013/15/0186).

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.

3) Vgl. dazu *Marchgraber/Pinetz*, Firmenwertabschreibung auf beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaften, RdW 2013, 701 (701 ff); *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); *Haslehner*, 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).

4) Vgl. *Schuch*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht in *Bertl ua* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 279 (294); *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 249 (287); *Staringer*, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT Band IV/2 (2010) 74.

5) C (2010) 9566.

6) Ausführlich *Lachmayer*, AbgÄG 2014: Firmenwertabschreibung bei Gruppenbesteuerung abgeschafft, RdW 2014, 230 (230 ff).

7) Zu den Einzelheiten des Durchführungsverbots näher *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1 (2009) 56 ff.

8) Zu weitergehenden Möglichkeiten von Rückforderungsansprüchen der Kommission näher *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 89 ff.

Handels zwischen Mitgliedstaaten mit daraus resultierender Verfälschung des Wettbewerbs (viertes Kriterium).⁹⁾

Schon lange ist unumstritten, dass als Beihilfen nicht nur Zuschüsse, sondern auch Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen in Betracht kommen.¹⁰⁾ Es kann keinen Unterschied machen, ob ein Mitgliedstaat ein Unternehmen der gewöhnlichen Abgabenlast unterwirft und ihm danach einen Zuschuss zukommen lässt oder ob er ihm von vornherein niedrigere Steuern vorschreibt. Ebenso wenig kann es darauf ankommen, ob eine Steuerbefreiung vorliegt oder ob der Steuertatbestand so eng umschrieben wird, dass gar keine Befreiung erforderlich ist. Dies ist lediglich eine Frage der Gesetzestchnik. Folglich kann auch bereits die gesetzliche Umschreibung des Besteuerungsgegenstands eine Beihilfe bewirken.¹¹⁾

Bei Steuern ist in aller Regel daher das erstgenannte Kriterium unstrittig: Nach diesem Kriterium sind jene Beihilfen unzulässig, die staatlich oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Neben den von Gebietskörperschaften eingeräumten Begünstigungen können daher auch Beihilfen, die von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts finanziert werden, unter das Verbot des Art 107 Abs 1 AEUV fallen. Nach ständiger Rechtsprechung darf nicht danach unterschieden werden, ob eine Beihilfe direkt vom Staat oder von einer öffentlichen oder privaten Einrichtung gewährt wird, die vom Staat dazu bestimmt oder errichtet wurde. Entscheidend ist für die Beihilfeneigenschaft, dass Vergünstigungen „zum einen unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden und zum anderen dem Staat zuzurechnen sind“.¹²⁾

Der Beihilfiebegriff umfasst die einem Unternehmen gewährten Vorteile. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff des Unternehmens jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung.¹³⁾ Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten. Die Begünstigung eines Unternehmens kann auch mittelbar erfolgen: So können etwa Arbeitnehmer in formaler Hinsicht Empfänger einer Beihilfe sein und auf diese Weise deren Arbeitgeber begünstigt werden.¹⁴⁾

Eine steuerrechtliche Maßnahme ist nur dann eine Beihilfe, wenn sie auch selektiv ist. Die Selektivitätsprüfung steht regelmäßig im Mittelpunkt der steuerrechtlichen Beihilfebeurteilung: Sie verlangt nämlich, zwischen – beihilferechtlich zulässigen – generellen Maßnahmen des Steuergesetzgebers einerseits und selektiven Begünstigungen andererseits zu unterscheiden. Welche Absicht der Gesetzgeber verfolgt hat, ist dabei irrelevant: Der EuGH geht davon aus, dass es auf die Wirkun-

gen einer Regelung ankommt.¹⁵⁾ Der VwGH hat sich in seinem Vorlagebeschluss auf dieses Kriterium konzentriert.¹⁶⁾

Dem Merkmal der – tatsächlichen oder potenziellen – Wettbewerbsverfälschung kommt hingegen nur untergeordnete Bedeutung zu.¹⁷⁾ Für manche ist die Wettbewerbsverfälschung überhaupt nur die logische Wirkung jeder selektiven Begünstigung.¹⁸⁾ Der EuGH verlangt jedenfalls nicht die Benachteiligung konkreter Mitbewerber: In seinem Urteil vom 3. 3. 2005, C-172/03, *Heiser* wies er darauf hin, „dass Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen ([...])“.¹⁹⁾

Weiters wird von Art 107 AEUV gefordert, dass eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels gegeben ist. In Lehre und Rechtsprechung wird dies im Sinne der Beeinflussung des internationalen Wirtschaftsverkehrs verstanden.²⁰⁾ Die Eintrittshürde, die durch dieses Kriterium für die Beihilfeprüfung besteht, ist nicht allzu hoch. Gelegentlich sieht die Kommission zwar in Einzelfällen unter Verweis auf dieses Kriterium von einer Beihilfeprüfung ab, bezieht sich aber dabei genau zu begründen, warum eine Nachfrage für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen im Ausland im konkreten Fall keineswegs in Betracht kommt.²¹⁾ Gerade bei diesem Kriterium kommt die Dynamik des Binnenmarkts zum Tragen, da sich das Beihilfeverbot bei dessen Verdichtung weiter fortentwickelt: In einem sich zunehmend verschränkenden Binnenmarkt liegt eine Beeinflussung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs bei begünstigenden Maßnahmen eines Mitgliedstaats fast immer auf der Hand. In der Literatur wird die Wettbewerbsverfälschung und die Handelsbeeinträchtigung als untrennbar miteinander verbunden erachtet, da der innergemeinschaftliche Handel regelmäßig bereits dann als beeinträchtigt angesehen wird, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel verstärkt.²²⁾ Dementsprechend hat dieses Kriterium in der Rechtsprechung des EuGH auch kaum eine eigenständige Bedeutung bei der Eingrenzung des Beihilfiebegriffs.²³⁾

2.2. Die Selektivität als Abweichung von der „Normalbesteuerung“?

Von zentraler Bedeutung ist bei der Prüfung steuerrechtlicher Vorschriften am Beihilfiebegriff meist die Selektivität. Daher überrascht es nicht, dass dieses Kriterium auch vom VwGH in den Mittelpunkt der Begründung des beihilferechtlichen Teils

- 9) *Lang*, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, ESTAL 2012, 411 (411); *Jaeger*, Steuerliche Maßnahmen, in *Montag/Säcker* (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3, Beihilfen- und Vergaberecht (2011) Rn 4 ff.
- 10) *Sutter*, EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005) 72 ff.
- 11) *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 25.
- 12) EuGH 15. 7. 2004, C-354/02, *Pearle*, Slg 2004, I-7139, RN 35; vgl auch EuGH 21. 3. 1991, C-303/88, *Italien/Kommission*, Slg 1991, I-1433, RN 11; EuGH 16. 5. 2002, C-482/99, *Frankreich/Kommission*, Slg 2002, I-4397, RN 24; EuGH 20. 11. 2003, C-126/01, *GEMO*, Slg 2003, I-13769, RN 24.
- 13) Vgl ua EuGH 23. 4. 1991, C-41/90, *Höfner und Elser*, Slg 1991, I-1979, RN 21; EuGH 21. 9. 1999, C-67/96, *Albany*, Slg 1999, I-5751, RN 77; EuGH 10. 1. 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Slg 2006, I-289, RN 107.
- 14) Siehe EuGH 23. 2. 1961, 30/59, *De Geuzenlijke Steenkolenmijnen*, Slg 1961, 11.

- 15) Vgl EuGH 2. 7. 1974, 173/73, *Kommission/Italien*, Slg 1974, 709, RN 26 und 28; EuGH 13. 2. 2003, C-409/00, *Spanien/Kommission*, Slg 2003, I-1487, RN 46; EuGH 15. 11. 2011, verbundene Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg 2011, I-11113, RN 87.
- 16) VwGH 30. 1. 2014, EU 2014/0001-1 (2013/15/0186).
- 17) Vgl *Linn* in *Birnsteil/Bungenberg/Heinrich* (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Art 107 AEUV, Rn 572.
- 18) Vgl GA *Capotorti*, 18. 6. 1980, 730/79, *Philip Morris/Kommission*, Slg 1980, 2693, RN 4; GA *Darmon*, 17. 3. 1992, C-72/91, *Sloman Neptun*, Slg 1993, I-903, RN 61; *Bleckmann*, Das System des Beihilfeverbots im EWG-Vertrag, WVerw 1989, 75 (76 f.).
- 19) EuGH 3. 3. 2005, C-172/03, *Heiser*, Slg 2005, I-01627, RN 55.
- 20) Vgl EuGH 26. 9. 2002, C-351/98, *Spanien/Kommission*, Slg 2002, I-8031, RN 30; *Sutter*, EG-Beihilfenverbot 136.
- 21) Vgl Kommission 21. 12. 2000, N 258/2000, Deutschland/Freizeitbad Dorsten, ABI C 172, 16. 6. 2001, Rn 16.
- 22) Vgl EuGH 17. 9. 1980, 730/79, *Philip Morris/Kommission*, Slg 1980, 02671, RN 11; EuGH 22. 11. 2001, C-53/00, *Ferring*, Slg 2001, I-09067, RN 21.
- 23) *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 53.

seines Vorlagebeschlusses gestellt wird:²⁴⁾ „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).“

In einem ersten Schritt fragt der VwGH somit nach dem „normalerweise“ geltenden Steuersystem, um dann die Zulässigkeit der Abweichung zu untersuchen. Dies deckt sich vor allem mit der älteren Rechtsprechung des EuGH, die die Suche nach der „Normalbesteuerung“ in den Vordergrund stellt.²⁵⁾ Im Fall *Gibraltar* hat GA Jääskinen noch für diesen – vom EuGH dann allerdings nicht übernommenen²⁶⁾ – Ansatz in seinen Schlussanträgen plädiert:²⁷⁾ „Bei der Beurteilung der Voraussetzung der Selektivität im Bereich der Besteuerung wird seit den Schlussanträgen von Generalanwalt Darmon in der Rechtsache *Sloman Neptun* auf das Vorliegen einer ‘Ausnahme’ gegenüber dem allgemeinen System der Besteuerung abgestellt [...]. Nach Auffassung von Generalanwalt Darmon ‘[ist] die einzige grundlegende Voraussetzung für die Anwendung von Art 92 Abs 1 der Ausnahmecharakter, den die Maßnahme ihrem Wesen nach gegenüber der Struktur des allgemeinen Systems, zu dem sie gehört, hat’.“ Entscheidend wäre somit die Festlegung des „Bezugsrahmens“.

Der EuGH hat in dem im Fall *Gibraltar* von seiner Großen Kammer entschiedenen Urteil die Frage nach der „Normalbesteuerung“ und der Abweichung davon als irrelevant erachtet.²⁸⁾ Hinter diesem vom EuGH abgelehnten Ansatz steht das Bemühen, die Regel zu bestimmen und die Ausnahme von ihr zu identifizieren. Die Schlussanträge des Generalanwalts hatten deutlich gemacht, dass bei einer sich aus der Systematik der Regelung ergebenden Nichtbesteuerung von Auslandseinkünften alleine die Frage nach der „Normalbesteuerung“ und der Ausnahme davon das Ergebnis der beihilferechtlichen Beurteilung bereits vorwegnimmt:²⁹⁾ Mangels Ausnahme von der Normalbesteuerung fehlt es jedenfalls an der Selektivität. Dem EuGH kam es offenkundig wenig überzeugend vor, die beihilferechtliche Prüfung bei solchen Regelungen bereits auf

dieser Ebene abubrechen. Der vom EuGH zu Recht verworfene Ansatz führt auch in anderen Konstellationen nicht zu befriedigenden Ergebnissen: Wer die „Normalbesteuerung“ vom Ausnahmefall abgrenzt, in dem andere Steuervorschriften zum Tragen kommen, unterscheidet in Wahrheit zwischen zumindest zwei Vorschriften, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und die unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen.³⁰⁾ Nach welchen Kriterien lässt sich nun festlegen, welche dieser Vorschriften die Regel und welche die Ausnahme ist? Ob der Gesetzgeber eine der beiden Vorschriften ausdrücklich als Regel und die andere als Ausnahme ausweist, kann nicht von Bedeutung sein. Denn dann würde es entweder auf Zufälligkeiten der Rechtssetzungstechnik ankommen oder dem Gesetzgeber wäre es in die Hand gegeben, durch die bloße Wahl seiner Formulierungen – und ohne am Anwendungsbereich und an den Rechtsfolgen der beiden Regelungen etwas zu ändern – darüber zu entscheiden, ob „Beihilfeverdacht“ besteht.³¹⁾ Die Suche nach der Absicht des Gesetzgebers ist ebenso wenig ergiebig:³²⁾ Die Terminologie, der sich die Gesetzes- oder die Materialienverfasser bedienen, ändert nichts daran, dass es ihnen letztlich nur darum geht, festzulegen, dass unter bestimmten Voraussetzungen die eine und unter anderen Voraussetzungen die andere Rechtsfolge vorgesehen ist.

Wer schließlich danach fragt, welche Vorschriften den größeren und welche den kleineren Anwendungsbereich haben, um nach dieser Beurteilung die Regel von der zu rechtfertigenden Ausnahme zu unterscheiden, muss ebenfalls scheitern:³³⁾ Gesetzliche Vorschriften umschreiben den Kreis ihrer Adressaten abstrakt. Die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen ist nicht vorhersehbar. Dokumentationen darüber, wie viele Steuerpflichtige von welcher Regel in der Vergangenheit erfasst wurden, sagen nichts über die Zukunft aus. Der vom EuGH zuletzt in seinem Urteil *Hervis* verfolgte Ansatz, eine Diskriminierung für Zwecke der Grundfreiheiten dann zu konstatieren, wenn von einer bestimmten Regelung „in den meisten Fällen“ Gebietsfremde erfasst sind,³⁴⁾ hat bisher im Beihilferecht keine Rolle gespielt und ist selbst auf dem Gebiet der Grundfreiheiten dogmatisch alles andere als überzeugend. Selbst wenn entsprechende Prognosen existieren, wie groß die Zahl der Fälle sein könnte, die in Hinkunft von der einen und der anderen Regelung erfasst sind, gibt es keinen Grund, die Selektivitätsprüfung nur unter der Voraussetzung vorzunehmen, dass die Minderheit gegenüber der Mehrheit privilegiert wird. Zu Recht hat sich der Gerichtshof daher im *Gibraltar*-Urteil nicht davon abhalten lassen, die Nichtbesteuerung von Offshore-Unternehmen als selektiv einzustufen,³⁵⁾ obwohl in den Schlussanträgen des Generalanwalts hingewiesen wurde, dass die von Gibraltar vorgeschlagenen Vorschriften darauf hinauslaufen, dass „weniger als 1 % der Gesellschaften tatsächlich besteuert werden“. ³⁶⁾ Die Frage nach der „Normalbelastung“ ist daher nicht sinnvoll, weil die Festlegung von Regel und Ausnahme letztlich

24) VwGH 30. 1. 2014, EU 2014/0001-1 (2013/15/0186).

25) Vgl dazu Micheau, Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, ECTR 2008, 276 (277 ff).

26) EuGH 15. 11. 2011, verbundene Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg 2011, I-11113, RN 75.

27) GA Jääskinen 7. 4. 2011, verbundene Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg 2011, I-11113, RN 182.

28) Vgl EuGH 15. 11. 2011, verbundene Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg 2011, I-11113, RN 92.

29) Lang, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593 (596).

30) Lang, 17. ÖJT Band IV/1, 25.

31) Vgl Sutter, Beihilfen im materiellen Steuerrecht – Steuergesetze und Verwaltungshandeln der Steuerbehörden im Spannungsfeld zum EG-Beihilfenverbot, in Studiengesellschaft WiR (Hrsg), Beihilfenrecht (2004) 37 (43).

32) Lang, 17. ÖJT Band IV/1, 25.

33) Lang, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, ISTR 2010, 570 (576).

34) EuGH 5. 2. 2014, C-385/12, *Hervis*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 39.

35) Vgl dazu Rossi-Maccanico, Gibraltar: beyond the Pillars of Hercules of Selectivity, EStAL 2012, 443 (445 ff).

36) GA Jääskinen 7. 4. 2011, verbundene Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg 2011, I-11113, RN 239.

beliebig ist.³⁷⁾ Sobald aber eine bestimmte Vorschrift als Regel angesehen wird, steht die von ihr abweichende begünstigende Ausnahme von vornherein unter „Beihilfeverdacht“. Wird der Prüfungsmaßstab von einer Vorentscheidung darüber abhängig gemacht, welche Vorschrift als Regel und welche als Ausnahme anzusehen ist, wird die Entscheidungsbegründung dadurch nicht nachvollziehbarer. Vielmehr werden bei der Festlegung der Regel Wertungen unter der Hand vorgenommen und mit dem Schein der Rationalität bemäntelt.³⁸⁾ Der EuGH operiert bei der Selektivitätsprüfung aus gutem Grund nicht mehr mit Regel und Ausnahme.

Zu überprüfen ist aber noch, ob die Frage nach der Normalbelastung und der Abweichung davon in der Rechtsprechung statt bei der Selektivität nunmehr bei der Untersuchung, ob überhaupt ein Vorteil vorliegt, geprüft wird. Mitunter wird nämlich gefordert, die Prüfung, ob durch eine steuerliche Vorschrift ein Vorteil eingeräumt wird, von der Selektivitätsprüfung zu trennen.³⁹⁾ In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* hat der EuGH die Frage des steuerlichen Vorteils im Zusammenhang mit dem Kriterium der Verwendung öffentlicher Mittel untersucht und dabei festgehalten, dass der Verzicht auf Steuereinnahmen, die die Körperschaft „normalerweise hätten erzielen können“, eine Beihilfe darstellen kann.⁴⁰⁾ Die Analyse des Urteils zeigt aber, dass für den EuGH die „Nichtbesteuerung der Betreiber von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten mit steuerlichem Wohnsitz im Gebiet der Region mit der regionalen Landungssteuer“ bereits ausreicht, um die Verwendung öffentlicher Mittel anzunehmen. Eine tiefergehende Untersuchung hält der EuGH offenbar nicht für erforderlich. Er stellt keine detaillierte Prüfung darüber an, welche Steuereinnahmen Sardinien „normalerweise hätte erzielen können“. Die Frage, ob die Mehrheit der in Sardinien landenden Luftfahrzeuge und Freizeitboote von Personen, die dort auch ansässig sind, oder von außerhalb Sardinien ansässigen betrieben wird, untersuchte der EuGH weder selbst noch trug er ihre Beantwortung dem vorliegenden Gericht auf. Entscheidend ist daher die Selektivitätsprüfung:⁴¹⁾ Liegt nach der für Zwecke der Selektivitätsprüfung vorgenommenen Untersuchung eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen vor, ist jedenfalls auch von einem steuerlichen Vorteil auszugehen. Der EuGH macht daher letztlich deutlich, dass eine eigenständige Prüfung des Vorteils entbehrlich ist. Von einer Verlagerung der Bedeutung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses von der Selektivitäts- zu einer eigenständigen Vorteilsprüfung kann daher keine Rede sein.⁴²⁾

2.3. Die tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit

Der EuGH hat auch zutreffend darauf hingewiesen, dass sich die Tendenz, statt nach der Normalbesteuerung und der Ausnahme davon zu fragen auf die tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit abzustellen, nicht erst in seiner jüngeren Recht-

sprechung findet.⁴³⁾ Die ältere Judikatur zum Beihilferecht stellt keineswegs durchgehend auf die „Normalbesteuerung“ ab. Der im *Gibraltar-Fall* schon in Hinblick auf die Kommissionsentscheidung erhobene Vorwurf von GA *Jääskinen*, dass ein nicht auf Ausnahme von der „allgemein anwendbaren Steuerregelung“ abstellender Ansatz die Anwendung des Beihilfeverbots „in methodischer Hinsicht [...] revolutionieren“ würde,⁴⁴⁾ ist daher nicht begründet.⁴⁵⁾ GA *Mengozi* hat nämlich schon in seinen Schlussanträgen in der Rs C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, die bis dahin ergangene Rechtsprechung zutreffend zusammengefasst:⁴⁶⁾ „Unter besonderer Bezugnahme auf staatliche Maßnahmen steuerlicher Art hat die Rechtsprechung [...] festgestellt, dass auch Maßnahmen, deren selektiver Charakter sich aus dem Umstand ableitet, dass sie eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen, sich einer Qualifikation als Beihilfe entziehen können, wenn diese Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, in das sich diese Maßnahmen einfügen, gerechtfertigt ist [...]. Hieraus folgt der Gerichtshof, dass zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme ‘zu prüfen [ist], ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt’ [...].“

Die jüngere Rechtsprechung ist jedenfalls zweifellos davon geprägt, die Vergleichbarkeit der Situation in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in den Mittelpunkt der Selektivitätsprüfung zu stellen.⁴⁷⁾ In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* prüfte der EuGH, „ob sich Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region im Hinblick auf die Merkmale der regionalen Landungssteuer unter Zugrundelegung des rechtlichen Bezugsrahmens in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die derjenigen der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen vergleichbar ist“.⁴⁸⁾ Daran knüpfte der EuGH folgende Schlussfolgerungen:⁴⁹⁾ „Wie sich aus den RN 36 und 37 des vorliegenden Urteils ergibt, ist festzustellen, dass sich [...] in Anbetracht des Charakters und des Zwecks der genannten Steuer alle natürlichen und juristischen Personen, denen die Abfertigungsdienstleistungen in Sardinien zugutekommen, unabhängig vom Ort ihres Wohnsitzes oder Sitzes in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden. Die Maßnahme kann folglich nicht als allgemeine Maßnahme angesehen werden, da sie nicht allgemein auf Betreiber von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten, die in Sardinien landen, Anwendung findet. [...] Steuervorschriften wie die im Ausgangsverfahren fraglichen stellen somit eine staatliche Beihilfemaßnahme zugunsten der in Sardinien ansässigen Unternehmen dar.“

In *Paint Graphos* beginnt der EuGH zwar seine Überlegungen mit dem Hinweis auf eine von ihm selbst unter Anführungszeichen gesetzte normale Besteuerung. Für die Feststellung

37) Lang, ÖStZ 2011, 596.

38) Lang, ÖStZ 2011, 596.

39) Schön, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Band IV/2 (2010) 28 ff.

40) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 57.

41) Lang, IStR 2010, 577.

42) Lang, IStR 2010, 577.

43) Vgl. *Bousin/Piarnas*, Developments in the Notion of Selectivity, EStAL 2008, 634 (640); EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg 2001, I-08365, RN 41; EuGH 29. 4. 2004, C-308/01, *GIL Insurance*, Slg 2002, I-08955, RN 68.

44) GA *Jääskinen* 7. 4. 2011, verbundene Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg 2011, I-11113, RN 202.

45) Lang, ÖStZ 2011, 597.

46) GA *Mengozi* 17. 7. 2008, C-487/06 P, *British Aggregates/Kommission*, Slg 2008, I-10515, RN 83.

47) Dazu Lang, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG in *Lüdicke* (Hrsg.), Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts (2012) 85 (97).

48) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 62.

49) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 63.

der Selektivität ist jedoch die tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit entscheidend:⁵⁰⁾ „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 selektiv ist, wenn nämlich dargetan wird, dass diese Maßnahme vom allgemeinen System insoweit 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. in diesem Sinne Urteil vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Randnr. 56).“ Nahezu gleichlautend ist die entsprechende Formel in seinem Urteil *P Oy*.⁵¹⁾ In seinem Urteil *3M Italia SpA* verfolgt der EuGH denselben Ansatz:⁵²⁾ „Um zu beurteilen, ob eine Maßnahme selektiven Charakter hat, ist zu prüfen, ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.“

2.4. Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung

Kommt es in tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situationen zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen, ist dies alleine noch nicht schädlich. Der gleichheitsrechtlichen Dogmatik zufolge lässt sich eine unterschiedliche Behandlung auch rechtfertigen:⁵³⁾ „Nach ständiger Rechtsprechung erfasst jedoch der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit a priori selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen [...]“. Eine Maßnahme kann nach Auffassung des EuGH durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, „wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind.“⁵⁴⁾

Im Urteil *P Oy*, in dem es um Einschränkungen der Verlustverwertung ging, hat der EuGH deutlich gemacht, welche Art von Rechtfertigungsgründen er gewillt ist, in diesem Kontext zu akzeptieren:⁵⁵⁾ Wenn „die zuständigen Behörden bei ihrer Entscheidung über einen Antrag auf Genehmigung nur über ein Ermessen verfügen, das durch objektive Kriterien, die dem mit der betreffenden Regelung geschaffenen Steuersystem nicht fremd sind, begrenzt ist, wie etwa das Ziel, einen Handel mit Verlusten zu verhindern“, kann dies nicht als selektiv angesehen werden. Wenn es der zuständigen Behörde hingegen möglich sein sollte, „die durch den Verlustabzug Begünstigten anhand

von dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen zu bestimmen“, ist davon auszugehen, „dass mit einer solchen Ausübung dieses Ermessens ‘bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige’ gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, begünstigt werden“.

In *Paint Graphos* hat der EuGH bereits deutlich gemacht, dass er dabei nicht stehen bleibt.⁵⁶⁾ Kommen unterschiedliche Rechtsfolgen in tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situationen zum Tragen, genügt nicht alleine das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrunds, um die Selektivität der Regelung und damit ihren Beihilfecharakter auszuschließen. Es bedarf noch der Verhältnismäßigkeitsprüfung:⁵⁷⁾ „Jedenfalls wäre, damit Steuerbefreiungen wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats gerechtfertigt sein können, noch darauf zu achten, dass sie mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang stehen und insofern nicht über die Grenzen des Erforderlichen hinausgehen, als das verfolgte zulässige Ziel nicht auch durch weniger weit reichende Maßnahmen erreicht werden könnte.“

2.5. Die Parallelen zu den Grundfreiheiten und ihre Grenzen

Grundfreiheitenrechtliche und beihilferechtliche Prüfung weisen somit strukturelle Gemeinsamkeiten auf: Es geht jeweils um die Vergleichbarkeit der Situationen, in denen unterschiedliche Rechtsfolgen eintreten, gegebenenfalls um die Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung und schließlich um die Frage, ob sich die unterschiedliche Behandlung in Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund als verhältnismäßig erweist.

Die beihilferechtliche Vergleichbarkeitsprüfung scheint sich auf den ersten Blick von ihrem grundfreiheitenrechtlichen Pendant dadurch zu unterscheiden, dass im Beihilferecht keine Einschränkung auf bestimmte Fallkonstellationen erkennbar ist. Auf dem Gebiet der Grundfreiheiten steht hingegen meist der Vergleich zwischen In- und Ausländern oder zwischen Steuerpflichtigen mit in- und ausländischen Einkünften oder Vermögenswerten im Vordergrund. Allerdings zeigt sich in der Rechtsprechung des EuGH, dass der Gerichtshof nach wie vor auch die Fälle horizontaler Vergleichbarkeit keineswegs generell von der Prüfung anhand der Grundfreiheiten ausschließt.⁵⁸⁾ Zwar liegt in zahlreichen Fällen, die der EuGH unter dem Blickwinkel horizontaler Vergleichbarkeit prüft, auch vertikale Vergleichbarkeit vor, sodass der Vergleich zwischen zwei grenzüberschreitenden Konstellationen in der Rechtsprechung faktisch nur wenig Rolle spielt. Jedoch wäre die vom EuGH in zahlreichen dieser Fälle vorgenommene Feststellung horizontaler Vergleichbarkeit überflüssig, wenn die horizontale Vergleichbarkeit nicht gegebenenfalls auch eigenständige Bedeutung haben kann.⁵⁹⁾ In den Konstellationen, in denen der EuGH horizontale Vergleichbarkeit verneint hat, hat er dies jeweils mit den Besonderheiten der jeweiligen Situation begründet, was ebenfalls darauf hinweist, dass der EuGH horizontale Vergleichbarkeit nicht generell ausschließt.⁶⁰⁾ Somit ist

50) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611, RN 49.

51) EuGH 18. 7. 2013, C-6/12, *P Oy*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 19.

52) EuGH 29. 3. 2012, C-417/10, *3M Italia SpA*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 40.

53) EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 52.

54) EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 81.

55) EuGH 18. 7. 2013, C-6/12, *P Oy*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 26.

56) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611.

57) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611, RN 75.

58) Lang, IStR 2010, 575.

59) Dazu Lang, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, ECTR 2009, 98 (103).

60) Lang, Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011,

die grundfreiheitenrechtliche Vergleichbarkeitsprüfung offener als vielfach angenommen. Entscheidend ist, dass jeweils auch ein grenzüberschreitender Bezug vorliegt. Dies ist im Beihilferecht bei der Vergleichbarkeitsprüfung zwar nicht unmittelbar gefordert, dort gibt es stattdessen neben der gleichheitsrechtlich geprägten Selektivitätsprüfung aber eben auch andere weitere Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine Beihilfe vorliegt.

Sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Vergleichbarkeit, die der EuGH in seine beihilferechtliche Vergleichbarkeitsformel aufgenommen hat, sind der grundfreiheitenrechtlichen Prüfung vertraut. Auf dem Gebiet der Grundfreiheiten schwankt der EuGH zwischen tatsächlicher Vergleichbarkeitsprüfung einerseits und rechtlicher Vergleichbarkeit andererseits.⁶¹⁾ Beide Judikaturlinien wurden bereits vor Jahrzehnten begründet und existieren seitdem nebeneinander: Das Urteil *Avoir Fiscal* gilt als Beispiel für die *rechtliche* Vergleichbarkeitsprüfung;⁶²⁾ Der EuGH stellt verschiedene *Regelungen* des nationalen Rechts einander gegenüber, um über die Vergleichbarkeit zu entscheiden. Die sich auf das Urteil *Schumacker* berufende Rechtsprechung ist hingegen von der *tatsächlichen* Vergleichbarkeitsprüfung geprägt.⁶³⁾ Es kommt auf die *faktische Situation* an, in der sich konkrete Steuerpflichtige befinden. Nach wie vor ist unklar, unter welchen Voraussetzungen der Gerichtshof in manchen Entscheidungen dem einen Ansatz und in anderen Entscheidungen dem anderen Ansatz folgt.⁶⁴⁾ Bei Körperschaften scheint der EuGH die rechtliche Vergleichbarkeit zu präferieren, bei natürlichen Personen die tatsächliche, aber auch dazu lassen sich Ausnahmen finden. Gelegentlich – wie beispielsweise im Urteil *Schumacker* selbst⁶⁵⁾ – finden sich auch beide Ansätze in verschiedenen Teilen *derselben* Entscheidung. Im Beihilferecht verlangt der EuGH – zumindest in seiner Prüfungsformel – die tatsächliche *und* die rechtliche Vergleichbarkeit.⁶⁶⁾

Das Urteil *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* zeigt deutlich, dass auch der EuGH die Vergleichbarkeitsprüfung im Grundfreiheitenrecht und Beihilferecht zumindest als eng verwandt ansieht. Der Gerichtshof hat sich bei der Begründung der Selektivität der Maßnahme nämlich kurz gehalten:⁶⁷⁾ „Wie sich aus den Randnrn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils ergibt, ist festzustellen, dass sich [...] in Anbetracht des Charakters und des Zwecks der genannten Steuer alle natürlichen und juristischen Personen, denen die Abfertigungsdienstleistungen in Sardinien zugute kommen, unabhängig vom Ort ihres Wohnsitzes oder Sitzes in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden. Die Maßnahme kann folglich nicht als allgemeine Maßnahme angesehen werden, da sie nicht allgemein auf Betreiber von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten, die in Sardinien landen, Anwendung findet.“ Die Passagen seines Urteils, auf die der EuGH durch Erwähnung der Randnummer 36 und 37 verweist, sind jene über die Vergleichbarkeitsprüfung für Zwecke der Grundfreiheiten. Der EuGH ist somit weiter gegangen, als nur die dogmatische Nähe der Vergleichbarkeitsprüfung im

Grundfreiheiten- und im Beihilferecht zu betonen. Er hat sogar dieselben Wertungen herangezogen.⁶⁸⁾

GA Kokott hatte in ihren Schlussanträgen für diese Argumentation den Boden bereitet:⁶⁹⁾ „Damit stellen sich letztlich im Hinblick auf das Beihilfenrecht dieselben Fragen wie im Hinblick auf die Grundfreiheiten, und es besteht kein Anlass, sie im Rahmen des Beihilfenrechts anders zu beantworten als im Rahmen der Grundfreiheiten. Vielmehr sind zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen dem Recht der Grundfreiheiten und dem Beihilfenrecht in beiden Fällen die gleichen Maßstäbe anzulegen. [...] Dementsprechend orientiere ich mich im Folgenden eng an meinen Ausführungen zum freien Dienstleistungsverkehr im Rahmen der ersten und dritten Vorlagefrage. [...] Wie bereits erörtert, verfolgt die hier streitige Steuerregelung nach den eigenen Angaben der Autonomen Region Sardinien ein umweltpolitisches Ziel: Sie dient dem Schutz und der Wiederherstellung der vom Tourismus belasteten Umweltressourcen Sardinien, insbesondere in den Küstengebieten [...]. [...] Im Hinblick auf dieses spezifische Ziel befinden sich gebietsansässige und gebietsfremde Betreiber von Privatflugzeugen und Freizeitbooten in der gleichen Situation; denn die auf Sardinien landenden Privatflugzeuge und Freizeitboote belasten die Umwelt völlig unabhängig von ihrer Herkunft und vom steuerlichen Wohnsitz ihrer Betreiber [...]. [...] Die vom sardischen Regionalgesetzgeber vorgenommene Differenzierung zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Unternehmen im Hinblick auf die Steuerpflicht bei Landungen mit Privatflugzeugen und Freizeitbooten lässt sich folglich nicht mit umweltpolitischen Erwägungen begründen“.

GA Kokott ist aber noch einen Schritt weiter gegangen und hat auch Aussagen zu den unterschiedlichen Rechtsfolgen auf Rechtfertigungsebene getroffen:⁷⁰⁾ „Ebenso wenig rechtfertigt sie sich, wie bereits erwähnt, aus der Natur oder aus dem inneren Aufbau der Steuerregelung [...]“. Dabei hat sie auf jene Passagen ihrer Schlussanträge verwiesen, die sich mit der Kohärenz als Rechtfertigungsgrund für Zwecke der Dienstleistungsfreiheit beschäftigt haben. Der Umstand, dass sich die unterschiedliche Rechtsfolgen auslösenden Regelungen bei Prüfung anhand der Grundfreiheit nicht als kohärent erwiesen hatten, hat bereits ausgereicht, um auszuschließen, dass sich die differenzierenden Vorschriften mit „der Natur oder aus dem inneren Aufbau der Steuerregelung“ rechtfertigen lassen. Eine eigenständige Analyse des beihilferechtlichen Rechtfertigungsgrunds hat die Generalanwältin dann gar nicht mehr als notwendig erachtet.

Die von GA Kokott vertretenen Auffassungen sind in sich schlüssig: Die verschiedenen Aspekte der gleichheitsrechtlichen Prüfung hängen eng zusammen. Die auf Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsebene verwendeten Argumente sind mitunter austauschbar.⁷¹⁾ Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten schon wiederholt Argumente im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung verwendet, auf die er sich in anderen Urteilen bei der Vergleichbarkeitsprüfung bezogen hat.⁷²⁾ Wer die bei der grundfreiheitenrechtlichen Vergleichbarkeitsprüfung

154 (156).

61) Ausführlich Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 39 ff.

62) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“), Slg 1986, 273.

63) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-00225.

64) Kritisch Lang, ECTR 2009, 101 ff.

65) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-00225.

66) Vgl zB EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg 2001, I-08365, RN 41; EuGH 29. 4. 2004, C-308/01, *GIL Insurance*, Slg 2004, I-04777, RN 68.

67) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 63.

68) Dazu Lang, IStR 2010, 573.

69) GA Kokott 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 134 ff.

70) GA Kokott 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 138.

71) Dazu Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stottern?, SWI 2005, 365 (369 ff).

72) Lang, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, StuW 2011, 209 (218).

angewendeten Maßstäbe bei der zur Feststellung der Selektivität erforderlichen Vergleichbarkeitsprüfung heranzieht, handelt konsequent, wenn er auf der nächsten Stufe der gleichheitsrechtlichen Analyse genauso vorgeht und mit der grundfreiheitenrechtlichen Rechtfertigungsprüfung auch die beihilferechtliche Rechtfertigungsprüfung als entschieden erachtet.

Allerdings hat die – hier als überzeugend erachtete – Einsicht, dass sowohl die Grundfreiheiten als auch die beihilferechtliche Selektivität Ausprägungen des Gleichheitsgrundsatzes sind, nicht zwingend zur Konsequenz, dass die der einen Regelung zugrunde liegenden Wertungen auch bei der Anwendung der anderen Vorschrift maßgebend sein müssen.⁷³⁾ Die Rechtsordnung kennt verschiedene Arten von Diskriminierungsverboten in unterschiedlichen Rechtsgebieten, bei deren Auslegung unterschiedliche Wertungen zu berücksichtigen sind. Diese Vorschriften unterscheiden sich nicht nur im Wortlaut, sondern auch in ihrer Entstehung, ihrem Ziel und Zweck und dem Kontext, in den sie eingebettet sind. Daher liegt es nicht unbedingt nahe, dass die grundfreiheitenrechtlichen Wertungen unmittelbar in die Selektivitätsprüfung einfließen. Im Beihilferecht spielt beispielsweise das Wettbewerbsverhältnis zwischen zwei Konkurrenten möglicherweise eine andere Rolle als bei den Grundfreiheiten, wobei die Wertungen allerdings auch nicht völlig gegenläufig sind.⁷⁴⁾

Vor diesem Hintergrund erscheinen die Aussagen des EuGH, der lediglich auf Vergleichbarkeitsebene bei der Selektivitätsprüfung dieselben Maßstäbe wie bei der Prüfung anhand der Grundfreiheiten anlegt, doch zurückhaltender als jene von GA Kokott in ihren Schlussanträgen. Der EuGH lässt sich die Tür offen, um zumindest bei der Rechtfertigungs- und in weiterer Folge bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung für Zwecke der Beurteilung der Selektivität eigenständig vorzugehen. Im erst vor wenigen Monaten ergangenen und bereits angesprochenen Urteil *P Oy* lässt der EuGH deutlicher erkennen, welche Maßstäbe er bei der Rechtfertigungs- und der Verhältnismäßigkeitsprüfung anlegt. Im Kontext eines Genehmigungssystems hat der EuGH folgende Aussagen getroffen:⁷⁵⁾ „Die Rechtfertigung ist [...] möglich, wenn im Rahmen des Genehmigungsverfahrens das Ermessen der zuständigen Behörde auf die Prüfung von Voraussetzungen beschränkt ist, die aufgestellt wurden, um einem erkennbaren fiskalischen Zweck zu dienen, und die von dieser Behörde anzuwendenden Kriterien dem Steuersystem inhärent sind. [...] Somit kann die Anwendung eines Genehmigungssystems, das es wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende erlaubt, Verluste auf nachfolgende Steuerjahre vorzutragen, grundsätzlich nicht als selektiv angesehen werden, wenn die zuständigen Behörden bei ihrer Entscheidung über einen Antrag auf Genehmigung nur über ein Ermessen verfügen, das durch objektive Kriterien, die dem mit der betreffenden Regelung geschaffenen Steuersystem nicht fremd sind, begrenzt ist, wie etwa das Ziel, einen Handel mit Verlusten zu verhindern. [...] Verfügen die zuständigen Behörden dagegen über ein weites Ermessen, das es ihnen erlaubt, die Begünstigten und die Bedingungen der gewährten Maßnahme anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen zu bestimmen, ist davon auszugehen, dass die Ausübung dieses Ermessens ‘bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige’ gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, begünstigt [...]“.

73) Dazu schon Lang, IStR 2010, 577 f.

74) Lang, IStR 2010, 578.

75) EuGH 18. 7. 2013, C-6/12, *P Oy*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 24 ff.

Diese Ausführungen lassen darauf schließen, dass der EuGH einen – gegenüber den Mitgliedstaaten – eher großzügigen Maßstab anlegt: Der Gerichtshof unterscheidet zwischen Kriterien, die „dem mit der betreffenden Regelung geschaffenen Steuersystem nicht fremd sind“ und „dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen“. Entscheidend ist somit, ob dem Steuersystem die zur Differenzierung führenden Kriterien „fremd“ sind. Soweit es sich um Kriterien handelt, die dem „Steuersystem nicht fremd“ sind, ist der EuGH offenbar gewillt, die unterschiedlichen Rechtsfolgen hinzunehmen und die Regelung nicht als selektiv zu betrachten. Erst wenn der Gesetzgeber im Wege steuerrechtlicher Maßnahmen Anreize gewährt und durch steuerrechtliche Differenzierungen primär wirtschaftspolitische Zielsetzungen verfolgt, ist die Schwelle zum Beihilferecht überschritten. Der Spielraum der Mitgliedstaaten scheint somit auf den ersten Blick größer als im Regime der Grundfreiheiten zu sein. Allerdings sind auch auf dem Gebiet der Grundfreiheiten die vom EuGH angelegten Maßstäbe in Bewegung geraten: Zum einen hat der Gerichtshof besonders im Rahmen seiner Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung in seiner Rechtsprechung zu Drittstaatenkonstellationen den Spielraum der Mitgliedstaaten erhöht⁷⁶⁾ und seine Anforderungen auch innerhalb der EU in manchen Bereichen zurückgenommen.⁷⁷⁾ Daher ist es auch nicht überraschend, wenn beispielsweise die beihilferechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung in der gerichtlichen Praxis weniger streng ausfällt, als sie der EuGH noch in *Paint Graphos* allgemein mit dem Hinweis, dass die gesetzlichen Maßnahmen „insofern nicht über die Grenzen des Erforderlichen hinausgehen [dürfen], als das verfolgte zulässige Ziel nicht auch durch weniger weit reichende Maßnahmen erreicht werden könnte“, ⁷⁸⁾ zum Ausdruck gebracht hat.

3. Die Selektivität der Firmenwertabschreibung?

3.1. Die Firmenwertabschreibung im Lichte der gleichheitsrechtlich geprägten Selektivitätsprüfung

Nähert man sich nun vor dem Hintergrund der allgemein zur Selektivitätsprüfung angestellten Überlegungen der Frage, ob die Vorschrift über die Firmenwertabschreibung als selektiv einzustufen ist, liegt die zu wählende Vorgangsweise auf der Hand: Gerade das Beispiel der Firmenwertabschreibung illustriert, dass die Festlegung von *Regel* und *Ausnahme* beliebig ist. Durch die Annahme einer Regel ist in Wahrheit bereits eine Vorentscheidung über das Ergebnis der Beihilfeprüfung getroffen. Die dabei vorzunehmenden Wertungen fließen unter der Hand ein: Wer die Unzulässigkeit der Inanspruchnahme der Firmenwertabschreibung als Normalfall darstellt, um nach der Rechtfertigung in jenen Fällen zu fragen, in denen diese Abschreibung dennoch vorgenommen werden kann, setzt die Regelung gleich von Anfang an dem Beihilfeverdacht aus, der dann erst entkräftet werden muss. Dies trifft auch für den Vorlagebeschluss des VwGH zu, in dem – unter Berufung auf nicht zum Beihilferecht ergangenes Schrifttum⁷⁹⁾ – die Firmenwertabschreibung als „Fremdkörper“

76) Lang, StW 2011, 218 ff.

77) Lang, ECTR 2009, 106.

78) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611, RN 75.

79) Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246 (247); Gassner, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK 2004, T 74; Doralt, Firmenwertabschreibung von Beteiligungen – eine verantwortungsvolle Steuerpolitik?, RdW 2004, 248 (248 f); Wiesner, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33.

bezeichnet wird.⁸⁰⁾ Mit derselben Berechtigung kann aber die Firmenwertabschreibung auch als Normalfall angesehen werden, was dann – bloß – zur Frage führt, warum nicht allen Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen diese Möglichkeit zugestanden wurde, ihre Steuerbemessungsgrundlage zu mindern. Der Beihilfeverdacht wäre dann nicht bloß ausgeräumt, sondern würde gar nicht entstehen. Die Suche nach Regel und Ausnahme hilft daher nicht weiter. Bei nüchterner Betrachtung lässt sich nicht mehr und auch nicht weniger feststellen, als dass Steuerpflichtige, die die im Gesetz dafür genannten Voraussetzungen erfüllen, die Firmenwertabschreibung in Anspruch nehmen können, und andere nicht dazu berechtigt sind. Eine seriöse Selektivitätsprüfung muss daher ausschließlich danach fragen, ob die Konstellationen, in denen die Regelungen anwendbar sind, und jene, in denen es nicht der Fall ist, vergleichbar sind.

Sind die Situationen tatsächlich und rechtlich vergleichbar, stellt sich die Frage nach der Rechtfertigung. Der EuGH hat bereits deutlich gemacht, dass die von ihm gestellte Frage, ob die Differenzierung „aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung“ erfolgt, dem bei den Grundfreiheiten ins Spiel gebrachten Rechtfertigungsgrund der Kohärenz entspricht.⁸¹⁾ Ähnliche Überlegungen werden für andere aus steuerlichen Systemüberlegungen gewonnene Rechtfertigungsgründe gelten. Denn schließlich verwendet der EuGH Begriffe wie Kohärenz, Symmetrie oder Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nahezu synonym.⁸²⁾ Allgemeine wirtschaftspolitische Zielsetzungen scheiden hingegen im Rahmen der Grundfreiheiten als Rechtfertigungsgründe aus.⁸³⁾ Noch weniger kommen sie im Beihilferecht in Betracht. Denn gerade dann, wenn der Gesetzgeber allgemeine wirtschaftspolitische Ziele verfolgt, die außerhalb des Steuerrechts dem Beihilferegime und damit der Kontrolle und gegebenenfalls der Genehmigung durch die Kommission unterliegen, wäre es nicht einzusehen, wenn er sich durch Einbettung dieser Vorschriften in die Steuergesetze dieser Kontrolle und der Genehmigungspflicht entziehen könnte.

Schließlich bedarf es noch der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Die bisherigen Überlegungen haben aber gezeigt, dass der EuGH nicht allzu strenge Anforderungen aufstellt. Im Kern geht es bloß darum, ob eine Differenzierung in Hinblick auf die maßgebenden Regelungen des Steuersystems „fremd“ ist. Der EuGH verlangt somit nicht, dass eine Regelung in Hinblick auf den in Betracht kommenden Rechtfertigungsgrund in jeder Hinsicht konsequent ausgestaltet ist. Entscheidend dürfte daher nicht sein, dass das mit dem Rechtfertigungsgrund verbundene Ziel *nur* durch die vorgenommene Differenzierung erreichbar ist. Dem EuGH geht es nicht darum nachzuprüfen, ob der Gesetzgeber auf Grundlage seiner eigenen Prämissen die zweckmäßigste steuerpolitische Lösung gewählt hat. Vielmehr will der Gerichtshof bloß verhindern, dass eine an sich zulässige Rechtfertigung für unterschiedliche Regelungen vom Gesetzgeber zum Anlass genommen wird, im Wege der konkreten Ausgestaltung der Regelungen Wirkungen zu erzielen, bei denen es sich in erster Linie um allgemeine Wirtschaftspolitik handelt und die dem Steuersystem sonst „fremd“ sind. Wenn es den Gesetzesverfassern an Sorgfalt mangelt und sie die von einer Vorschrift erfassten und nicht erfassten Fälle und die von ihr angeordneten Rechtsfolgen nicht in allen Facetten bedenken oder sogar handwerkliche Fehler machen, ist dies zwar bedau-

erlich, aber aus beihilferechtlichem Blickwinkel alleine noch nicht schädlich. Nicht jede missglückte Vorschrift ist gleich eine verbotene Beihilfe.

Von Bedeutung ist auch, dass es im Beihilferecht nur auf die Wirkungen der Regelungen ankommt.⁸⁴⁾ Welche Motive den Gesetzgeber antreiben, ist irrelevant. Der Beihilfeverdacht kann sich daher weder durch ungeschickte oder verräterische Wendungen in den Gesetzesmaterialien erhärten noch können die Gesetzesverfasser durch die bewusste Wahl vorsichtiger Formulierungen die Selektivität einer Regelung abwenden. Welche „Intention“ der Gesetzgeber mit einer Regelung verfolgt, ist daher – entgegen der Begründung des Vorlagebeschlusses des VwGH⁸⁵⁾ – nicht von Belang. Daher kann es auch nicht darauf ankommen, ob in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage bei der Einführung der Firmenwertabschreibung davon die Rede war, dass „im Interesse des Standorts Österreichs eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung“ erreicht werden soll.⁸⁶⁾

3.2. Die Vergleichbarkeit mit natürlichen Personen

Nur Körperschaften können in den Genuss der Firmenwertabschreibung beim Erwerb von Beteiligungen kommen. Dies ergibt sich daraus, dass sich der Anwendungsbereich dieser Regelung auf das KStG beschränkt. Natürliche Personen sind ausgeschlossen. *Bruckner* hatte darauf hingewiesen, dass sich auch natürliche Personen einer in ihrem alleinigen Eigentum stehenden Kapitalgesellschaft bedienen können, um auf diese Weise sicherzustellen, dass für den Anschaffungsvorgang eine Firmenwertabschreibung in Betracht kommt.⁸⁷⁾ Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann der Umstand, dass der Steuerpflichtige Maßnahmen treffen kann, um nicht in den Anwendungsbereich einer für ihn ungünstigen Regelung zu fallen, durchaus Bedeutung haben.⁸⁸⁾ Der EuGH stand hingegen solchen Argumenten seit jeher skeptisch gegenüber. Auf dem Gebiet der Grundfreiheiten hat er bereits in *Avoir Fiscal* den Rechtfertigungsversuch der französischen Regierung zurückgewiesen, wonach eine ausländische Gesellschaft im Inland nur eine Tochtergesellschaft anstatt einer Betriebsstätte begründen müsse, um unter die vorteilhafteren Vorschriften zu fallen.⁸⁹⁾ Welche beihilferechtliche Relevanz es hat, wenn eine Person ihre Verhältnisse so einrichten kann, dass die angestrebten Rechtsfolgen dennoch für sie zum Tragen kommen, bedarf noch der Klärung.⁹⁰⁾

Fraglich ist, ob Körperschaften aber überhaupt mit natürlichen Personen unter dem Blickwinkel dieser Regelung vergleichbar sind. Immerhin unterscheiden sich Einkommen- und Körperschaftsteuer in vielfacher Hinsicht, nicht zuletzt auch in den Tarifvorschriften. Die körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen knüpfen aber immerhin an das Einkommen als die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage an. Aber auch dabei kommt es zu zahlreichen Modifikationen. Nicht immer lassen sich diese Unterschiede durch die Besonderheiten juristischer oder

80) VwGH 30. 1. 2014, EU 2014/0001-1 (2013/15/0186).

81) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611, RN 69 ff.

82) *Lang*, ECTR 2009, 109.

83) *Lang*, ECTR 2009, 106.

84) Vgl. EuGH 29. 2. 1996, C-56/93, *Belgien/Kommission*, Slg 1996, I-00723, RN 79; EuGH 22. 12. 2008, *British Aggregates/Kommission*, Slg 2008, I-10515, RN 85.

85) VwGH 30. 1. 2014, EU 2014/0001-1 (2013/15/0186).

86) Siehe Erläuterung zu BGBl I 2004/57, 6 f.

87) *Bruckner*, Gruppenbesteuerung – Top oder Flop? Die neue Firmenwertabschreibung beim Share-Deal, ÖStZ 2005, 257 (259).

88) *Lang*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus verfassungsrechtlicher Sicht, in *Bertl ua* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte 265.

89) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“), Slg 1986, 273, RN 22.

90) Bei *Staringer* (Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT Band IV/2 74) klingt Sympathie für diesen Rechtfertigungsgrund durch.

natürlicher Personen erklären. Beispielsweise sind Zinsen und Lizenzgebühren nach Maßgabe des § 12 Abs 1 Z 10 KStG nur bei Körperschaften nicht abzugsfähig. Bei natürlichen Personen können diese Aufwendungen auch dann die Bemessungsgrundlage mindern, wenn sie bei der empfangenden ausländischen Körperschaft niedrig oder gar nicht besteuert werden. Diese und andere Unterschiede lassen es zweifelhaft erscheinen, ob Körperschaften und natürliche Personen überhaupt miteinander vergleichbar sind. Dies gilt umso mehr für Beteiligungen: Veräußerungsgewinne und andere Wertänderungen werden bei natürlichen Personen und Körperschaften im Ertragsteuerrecht nach nahezu völlig verschiedenen Konzepten behandelt. Vor dem Hintergrund der im Körperschaftsteuerrecht zumindest partiell verwirklichten Steuerneutralität von Beteiligungen sind die in § 9 Abs 7 KStG vorgesehenen Abschreibungen anders zu würdigen als im Einkommensteuerrecht.

Darüber hinaus liegt der Vergleich zwischen Körperschaften und natürlichen Personen auch deshalb nicht nahe, weil nicht Körperschaften *generell* in den Genuss der Firmenwertabschreibung kommen können. Sie sind nur unter bestimmten Voraussetzungen dazu berechtigt. Umgekehrt haben natürliche Personen zumindest dann, wenn sie einen Betrieb im Wege des Asset-Deals erwerben, die Möglichkeit, ähnliche, allerdings aber – wie noch zu zeigen sein wird – keineswegs identische Effekte zu erzielen.

3.3. Die Vergleichbarkeit mit Körperschaften, die nach § 8 Abs 3 EStG zur Firmenwertabschreibung berechtigt sind

Dies führt weiter zur Frage, ob nur jene Körperschaften, die zur Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG berechtigt sind, mit den von § 9 Abs 7 KStG erfassten Körperschaften vergleichbar sind. Natürliche Personen können hier ausgeklammert bleiben, wenn man die für sie geltenden Regelungen im Hinblick auf die gerade angestellten Überlegungen als ohnehin nicht vergleichbar ansieht. Erwerben Körperschaften einen Betrieb, haben sie die Möglichkeit zur Firmenwertabschreibung nach Maßgabe des § 8 Abs 3 EStG. Im Schrifttum ist aber pointiert angemerkt worden, dass die Firmenwertabschreibungen nach § 8 Abs 3 EStG und nach § 9 Abs 7 KStG nicht mehr als den Namen gemeinsam haben.⁹¹⁾ Tatsächlich macht es einen erheblichen Unterschied, ob man einen Betrieb oder eine Beteiligung erwirbt.⁹²⁾ Vergleichen lässt sich der Erwerb eines Betriebs am ehesten mit dem einer 100%igen Beteiligung.⁹³⁾ In den anderen von § 9 Abs 7 KStG erfassten Fällen kann allenfalls von einem anteiligen Betriebserwerb gesprochen werden, mit denen der Erwerb einer mehr als 50%igen Beteiligung verglichen werden kann. In beiden Fällen – also sowohl nach § 8 Abs 3 EStG als auch nach § 9 Abs 7 KStG – kann die Firmenwertabschreibung als anteilige Abschreibung der Ertragserwartungen angesehen werden.⁹⁴⁾ In Hinblick auf die nähere Ausgestaltung der beiden Formen der Firmenwertabschreibung können solche Gemeinsamkeiten allerdings nur mit Mühe festgestellt werden. Im Kontext des § 9 Abs 7 KStG ergab sich die Höhe der Firmenwertabschreibung aus einer speziellen handelsrechtlichen Anknüpfung. § 8 Abs 3 EStG kennt keine vergleichbare Re-

gelung. Nach *Mayr* erscheint diese Differenzierung immerhin aus Praktikabilitätsgründen vertretbar.⁹⁵⁾

Was lässt sich nun aus diesen Überlegungen für die Selektivitätsprüfung gewinnen? Die Körperschaftsteuerpflichtigen, die einen Betrieb erworben haben und deshalb die Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG in Anspruch nehmen können, gehören wohl aus dem Kreis der Körperschaftsteuer-subjekte, die nicht unter § 9 Abs 7 KStG fallen, zu denen, die am ehesten mit den in den Anwendungsbereich des § 9 Abs 7 KStG fallenden vergleichbar sind. Der Umstand, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des § 9 Abs 7 KStG die dort genannte Firmenwertabschreibung nicht zusteht, wird daher entschärft. Personen, die aufgrund des Erwerbs eines Betriebs zumindest annähernd mit den Körperschaften, die die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG in Anspruch nehmen können, vergleichbar sind, können somit in den Genuss ähnlicher Rechtsfolgen kommen. Unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten wiegen die Unterschiede in der Ausgestaltung der Regelungen nach § 8 Abs 3 EStG und § 9 Abs 7 KStG nicht so schwer: Der EuGH neigt jedenfalls dann, wenn die unterschiedliche Ausgestaltung nicht selbst wiederum wirtschaftspolitische Anreize bewirkt, dazu, einen für die Mitgliedstaaten wenig strengen Maßstab anzulegen. Eine in jeder Hinsicht konsistente Regelung verlangt der Gerichtshof nicht.

3.4. Die Vergleichbarkeit mit Körperschaften, die zu keiner Unternehmensgruppe gehören

Die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG kam aber nicht für Körperschaften generell zum Tragen, sondern nur für Anschaffungen einer Beteiligung durch ein Gruppenmitglied oder einen Gruppenträger. Die Firmenwertabschreibung kann nur in jenen Jahren geltend gemacht werden, in denen die Gruppenbildung bereits erfolgt ist. Die Verknüpfung mit der Firmenwertabschreibung ist rechtspolitisch alles andere als zwingend.⁹⁶⁾ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob Körperschaften, die sich entschlossen haben, keine Unternehmensgruppe mit anderen Körperschaften zu bilden oder keine solche Gruppe bilden konnten, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vergleichbar sind und ob sich die Differenzierung gegebenenfalls als rechtfertigbar erweist.

Im Schrifttum ist die – im Vorlagebeschluss wiedergegebene⁹⁷⁾ – Behauptung aufgestellt worden, die Verknüpfung der Firmenwertabschreibung mit der Gruppenbesteuerung diene in erster Linie „Großunternehmen“.⁹⁸⁾ Ob die Gruppenbesteuerung in der Praxis vor allem von Körperschaften mit hohem Umsatz, Ertrag oder Vermögen in Anspruch genommen wird, kann jedenfalls keine Rolle spielen. Die Regelungen über die Gruppenbesteuerung lassen nicht erkennen, dass von ihr nur Unternehmen einer bestimmten – wie auch immer bemessenen – Größe profitieren. Als Gruppenträger und Gruppenmitglieder kommen alle in § 9 Abs 2 und 3 KStG genannten Körperschaften in Betracht. Die noch näher zu besprechende Beteiligungsschwelle sagt nichts über Umsatz, Ertrag oder Vermögen aus. Ebenso wenig gibt es andere formale Voraussetzungen, die faktisch nur Unternehmen einer bestimmten Größe erfüllen können. Formalitäten schrecken auch nicht ab: Die

91) Vgl. *Doralt*, Gruppenbesteuerung – Widersprüche sachlich gerechtfertigt?, RdW 2005, 50 (51).

92) Vgl. *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe, in *Bertl ua* (Hrsg.), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (252).

93) *Mayr*, Steuerliche Fiktion rund um den Firmenwert, in *Bertl ua* (Hrsg.) *Ab-schreibung in der Handels- und Steuerbilanz* (2005) 207 (215).

94) *Mayr* in *Bertl ua* (Hrsg.), Immaterielle Vermögenswerte 216.

95) *Mayr* in *Bertl ua* (Hrsg.), Immaterielle Vermögenswerte 217.

96) *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18 ÖJT Band IV/1 (2012) 151.

97) VwGH 30. 1. 2014, EU 2014/0001-1 (2013/15/0186).

98) *Doralt*, RdW 2004, 248.

Einbringung eines Gruppenantrags ist jeder Art von Körperschaft – unabhängig von ihrer Größe – zumutbar.

Ebenso wenig ist erkennbar, dass die Verknüpfung der Firmenwertabschreibung mit der Gruppenbesteuerung dazu führt, dass überwiegend ausländische Unternehmen von den Regelungen profitieren.⁹⁹⁾ Als Gruppenträger kommen unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und – aus unionsrechtlichen Gründen – in anderen EU- und EWR-Staaten ansässige Körperschaften in Betracht, die mit einer inländischen Zweigniederlassung eingetragen sind. Auch Gruppenmitglieder können inländische und unter bestimmten Voraussetzungen ausländische Körperschaften sein. Eine Bevorzugung ausländischer Rechtsträger ist nicht erkennbar. Sollten ausländische Unternehmen aufgrund der ihnen zugeschriebenen Kapitalkraft tatsächlich in besonderer Weise – beispielsweise durch Gründung inländischer Gesellschaften – von der Gruppenbesteuerung Gebrauch machen, ergibt sich daraus kein beihilferechtlich relevanter Vorwurf. Auch für Investitionsbegünstigungen wie den IFB galt, dass von ihnen jene Unternehmen in höherem Ausmaß profitieren, die in höherem Ausmaß Kapital einsetzen können. Soweit ausländische Unternehmen über besonders hohes derartiges Potential verfügen, wirkt sich auch die Minderung der Bemessungsgrundlage bei ihnen besonders stark aus. Dies bedeutet aber keineswegs, dass der Investitionsfreibetrag deshalb eine selektive Maßnahme wäre.¹⁰⁰⁾ Genauso wenig ist daher die Möglichkeit, den Firmenwert bei Anschaffung einer Beteiligung abzuschreiben, schon deshalb selektiv, weil kapitalkräftigere inländische oder gar ausländische Unternehmen in größerem Umfang die Möglichkeit haben, werthaltigere Beteiligungen zu erwerben.

Schwieriger könnte der Vorwurf zu entkräften sein, wonach die Verknüpfung der Regelungen mit der Gruppenbesteuerung auch dazu führt, dass es zu Differenzierungen nach der Rechtsform kommt. Während Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ausdrücklich Gruppenträgereigenschaft und damit die Berechtigung zur Firmenwertabschreibung zuerkannt wird, können andere Körperschaften nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen von dieser Abschreibung profitieren. Der EuGH hat in *Paint Graphos* deutlich gemacht, dass auch rechtsformspezifische Differenzierungen selektiv sein können.¹⁰¹⁾ Die nicht ausdrücklich genannten Sparkassen, Privatstiftungen, Betriebe gewerblicher Art und Vereine unterscheiden sich zumindest von Kapitalgesellschaften zunächst auf Eigentümerebene: Vereine haben keine Gesellschafter, sondern bloß Mitglieder. Privatstiftungen und Sparkassen sind überhaupt eigentümerlos und Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind Bestandteil ebenfalls eigentümerloser Rechtsträger. Für jeden dieser Rechtsträger gelten aber noch weitere Besonderheiten: Sparkassen können zwar aufgrund ihres Fehlens im Katalog des § 9 Abs 3 KStG nicht schon kraft Rechtsform die Firmenwertabschreibung in Anspruch nehmen.¹⁰²⁾ Im Schrifttum wird aber häufig auf die ausdrückliche Nennung der Kreditinstitute hingewiesen und daraus abgeleitet, dass Sparkassen dennoch *generell* in den Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung fallen und damit

die Firmenwertabschreibung in Anspruch nehmen könnten.¹⁰³⁾ Sparkassen kommen jedenfalls *insoweit* in Betracht, als sie Kreditinstitute sind. Diese Eigenschaft kommt ihnen gemäß § 1 Abs 1 Satz 2 SpG nach Maßgabe der ihnen erteilten Konzession zu. Diese Konzession ist Sparkassen – ebenso wie in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geführten Unternehmen – zu erteilen, wenn sie die in § 5 Abs 1 BWG genannten Voraussetzungen erfüllen. Um sicherzugehen, zur Firmenwertabschreibung berechtigt zu sein, waren Sparkassen daher gut beraten, Maßnahmen zu vermeiden, aufgrund derer sie eine einmal erteilte Bankkonzession verlieren. Aber auch dann, wenn eine Sparkasse beispielsweise ihren Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Sparkassen Aktiengesellschaft einbringt, wodurch auch die Konzession auf den Rechtsnachfolger übergeht,¹⁰⁴⁾ kann sie durch eine zulässige Verschmelzung mit einer anderen im Besitz einer Konzession befindlichen Sparkasse eine Bankkonzession und dadurch die Eigenschaft als Kreditinstitut wieder erlangen.¹⁰⁵⁾ Für Privatstiftungen wiederum gilt, dass sie schon aufgrund der zivilrechtlichen Vorschriften überhaupt nur im Ausnahmefall einen Betrieb haben und dementsprechend über betriebliche Einkünfte verfügen können.¹⁰⁶⁾ *Staringer* zufolge könnte dies ausreichen, um zumindest die Vergleichbarkeit von Privatstiftungen mit Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu verneinen oder den Ausschluss dieser Rechtsform zu rechtfertigen.¹⁰⁷⁾ Für Betriebe gewerblicher Art gilt die Besonderheit, dass bei ihnen nicht alle Einkünfte in die Steuerpflicht einbezogen sind, die auch bei Kapitalgesellschaften zu versteuern wären: Aufgrund der weit gefassten Definition des Hoheitsbetriebs sind manche Einkünfte, die bei anderen Körperschaften betriebliche Einkünfte wären, gar nicht zu versteuern.¹⁰⁸⁾ Ebenso fallen beispielsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Steuerpflicht heraus.¹⁰⁹⁾ Die für Vereine geltenden steuerlichen Regelungen sind schließlich stärker mit jenen für natürliche Personen als für Kapitalgesellschaften verwandt. Denn Vereine können – ebenso wie Privatstiftungen – Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten haben. Dadurch ist auch die Zuordnung von Beteiligungen zum betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich mit größeren Schwierigkeiten behaftet als bei den in § 9 Abs 3 KStG genannten Körperschaften, die nur betriebliche Einkünfte haben können. Somit unterscheiden sich die Rechtsformen, die von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen sind, von den dafür in Betracht kommenden Körperschaften. Damit ist nicht gesagt, dass der Kreis der für die Firmenwertabschreibung qualifizierenden Körperschaften nicht auch weiter gefasst hätte werden können. Der Gesetzgeber hatte zwischen den systematischen Gründen, die eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Firmenwertabschreibung auf andere Körperschaften zugelassen oder in manchen Fällen auch nahegelegt hätten, und der

99) So aber *Doralt*, RdW 2004, 249.

100) *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 30 f.

101) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611, RN 61.

102) Dazu *Oberascher/Staringer*, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in *Lang ua* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 29 (34); *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2009) § 9 Rn 60.

103) Dazu *Trenkwalder*, Gruppenträger, in *Quantschnigg ua* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), 43 f; *Urtz*, Kreditinstitute und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in der Gruppenbesteuerung (2010) 23 f; *derselbe* in *Achatz/Kirchmayer*, Körperschaftsteuergesetz (2011) § 9 Rn 87 ff; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer (2013) § 9 Rn 120; *Bruckner ua*, Gruppenbesteuerung (2005) 72.

104) *Nickerl/Portisch/Riefel*, Praxiskommentar zum Sparkassengesetz (2000) § 1 Rn 8.

105) *Nickerl/Portisch/Riefel*, Praxiskommentar § 25 Rn 6 und § 1 Rn 8.

106) Vgl *Arnold*, Privatstiftungsgesetz³ (2013) § 1 Rn 16.

107) *Staringer*, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT Band IV/2, 73; aA aber *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung – Best Practice für den österreichischen Bankensektor?, ÖBA 2006, 744 (749 ff).

108) Dazu *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Aufl (2001) 48 ff.

109) Näher *Achatz/Leitner*, Körperschaften 51.

Gefahr, dass diese Erweiterung über die für unternehmerische Aktivitäten üblicherweise primär eingesetzten Rechtsformen hinaus die Anfälligkeit dieser Regelungen für Steuergestaltungsüberlegungen möglicherweise erhöht hätte, abzuwägen. Gute Gründe sprechen dafür, dass die bei der beihilferechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung anzulegenden Maßstäbe nach wie vor Platz für eine Beurteilungsprärogative des nationalen Gesetzgebers lassen und im Ergebnis nicht dazu führen, dass im Wege der Beihilfequalifikation die Abwägungsentscheidung des nationalen Gesetzgebers zur Gänze durch jene des EuGH ersetzt wird.

Firmenwertabschreibung und Gruppenbesteuerung sind auch insoweit miteinander verknüpft als innerhalb der Unternehmensgruppe Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste bei Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig waren. Die Firmenwertabschreibung war als Ausnahme von diesem Grundsatz sogar in derselben Vorschrift geregelt. Die Firmenwertabschreibung tritt damit an die Stelle der fehlenden Teilwertabschreibung.¹¹⁰⁾ Das mit der Inanspruchnahme der Firmenwertabschreibung verknüpfte Verbot der Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten wird vielfach auch kritisch gesehen und führt zumindest in Randbereichen zu Verwerfungen.¹¹¹⁾ Es verhindert nämlich nicht nur die Doppelverwertung desselben Verlusts, sondern schließt beispielsweise überhaupt eine Berücksichtigung jener Wertminderungen aus, die dann eintreten, wenn sich die in den Kaufpreis eingeflossenen Ergebniserwartungen bei der Tochtergesellschaft nachhaltig nicht erfüllen und der Beteiligung auch sonst keine funktionale Bedeutung zukommt.¹¹²⁾ Firmenwert- und Teilwertabschreibung führen somit keineswegs immer zu identischen Ergebnissen. Letztlich ist dem Steuerpflichtigen faktisch ein Wahlrecht eingeräumt: Zwar hat die Bildung einer Unternehmensgruppe auch andere Konsequenzen. Aufgrund der an die Gruppenbesteuerung knüpfenden Regelungen über die Firmenwertabschreibung hatte sich die Körperschaft aber vorweg entweder für die gleichmäßige Verteilung der Firmenwertkomponente der Beteiligung mit späterer „Nachversteuerung“ im Veräußerungsfall oder für die Berücksichtigung der tatsächlichen Wertentwicklung der Beteiligung nach Maßgabe der Regelungen über die Teilwertabschreibung im Rahmen der Gewinnermittlung zu entscheiden. Die Steuerpflichtigen hatten es daher in der Hand, selbst die künftige Wertentwicklung der Beteiligung einzuschätzen und deren Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis zu bestimmen. Mit der Stellung des Gruppenantrags hatten die Steuerpflichtigen gleichzeitig auch die „Option“ zugunsten der Firmenwertabschreibung ausgeübt. Die Einräumung eines solchen Wahlrechts, dessen Ausübung eine Prognose des Steuerpflichtigen über die weiteren Entwicklungen voraussetzt, ist keineswegs einzigartig.¹¹³⁾ Es liegt in der Natur derartiger dem Steuerpflichtigen aufgebürdeter Entscheidungen, dass sich im Nachhinein herausstellen kann, dass die Option zugunsten der Unternehmensgruppe und damit

der Firmenwertabschreibung keineswegs ein Vorteil war:¹¹⁴⁾ Abhängig von der Wertentwicklung der Beteiligung hätte der Steuerpflichtige einen niedrigeren steuerlichen Gewinn erzielen können, wenn er statt der Firmenwert- die Teilwertabschreibung in Anspruch genommen hätte.

Möglicherweise lässt sich die Anknüpfung der Firmenwertabschreibung an die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung aber auch aus anderen Gründen rechtfertigen und der Selektivitäts- und damit auch der Beihilfevorwurf dadurch abwenden: Im Schrifttum ist zur rechtspolitischen Begründung der Firmenwertabschreibung das single-entity-Konzept genannt worden:¹¹⁵⁾ Die Gruppenbesteuerung durchbricht die Individualbesteuerung. Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nähert sich auf diese Weise der unmittelbaren Beteiligung an einem Betrieb an. In solchen Fällen ist die Abschreibung nach § 9 Abs 7 KStG Ersatz für die bei Betriebserwerben sonst zustehende Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG. Die Überzeugungskraft dieser Argumentation leidet aber zum einen darunter, dass das single-entity-Konzept bei der Gruppenbesteuerung selbst nicht konsequent verwirklicht ist,¹¹⁶⁾ und zum anderen, dass die Wirkungen der Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG und nach § 9 Abs 7 KStG sehr unterschiedlich sein können.¹¹⁷⁾ Dagegen lässt sich aber einwenden, dass die konkrete Ausgestaltung der beiden Regelungen bloß auf Verhältnismäßigkeitsebene von Bedeutung ist. Teilt man den hier präferierten Ansatz, wonach der EuGH die aus Verhältnismäßigkeitsüberlegungen erwachsenden Anforderungen an den nationalen Gesetzgeber nicht allzu hoch ansetzt, erweist sich der single-entity-Ansatz als durchaus tragfähig, um den Beihilfevorwurf abzuwehren.

Die Anknüpfung der Firmenwertabschreibung an die Regelungen über die Gruppenbesteuerung stellt auch sicher, dass eine mehr als 50%ige Beteiligung vorliegen muss. Beim Erwerb von Minderheitsbeteiligungen kann diese Abschreibung somit nicht vorgenommen werden. Gerade im Portfoliobereich ließe sich die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG vor dem Hintergrund der immer wieder ins Spiel gebrachten Gleichbehandlung mit dem Erwerb des gesamten Betriebs besonders schwer begründen. Die österreichische Regelung unterscheidet sich in dieser Hinsicht auch wesentlich von der schon erwähnten spanischen Vorschrift: Dort lag die Beteiligungsgrenze bei 5 %. Diese niedrige Schwelle war für die Kommission eines der zentralen Argumente für den Beihilfevorwurf.¹¹⁸⁾ Allerdings lässt sich damit noch nicht die Verknüpfung mit der Gruppenbesteuerung begründen. Schließlich hätte der Gesetzgeber auch eine Mehrheitsbeteiligung verlangen können, ohne den beteiligten Körperschaften die Bildung einer Unternehmensgruppe abzuverlangen.

Die Verknüpfung von Firmenwertabschreibung und Gruppenbesteuerung lässt sich noch besser mit einer anderen Überlegung begründen: Die Firmenwertabschreibung konnte über 15 Jahre geltend gemacht werden, allerdings nur dann, wenn die erwerbende Körperschaft nach wie vor Mitglied der Unternehmensgruppe ist. Die Regelung bildete damit einen zusätzlichen Anreiz, eine einmal gebildete Unternehmensgruppe nicht gleich nach Ablauf der dreijährigen Mindestfrist wieder aufzulösen. Ein derart abgestuftes System – „harte“ Regelung

110) Anders die von der Kommission aufgegriffene spanische Regelung, nach der die Firmenwertabschreibung zusätzlich zur sonst zulässigen Abschreibung vorgenommen werden konnte: C (2010) 9566.

111) Kritisch *Burgstaller/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 291 (304 ff).

112) Dazu *Heidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in *Quantschnigg ua* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen (2005) 171 (181 f).

113) Differenzierend zur Einschätzung solcher Wahlrechte *Lang*, Amtswegigkeit und Parteienanträge im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Allgemeine Grundätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 245 (255 ff).

114) So auch *Stefaner/Weninger*, ÖBA 2006, 747.

115) *Weninger*, Die Firmenwertabschreibung beim Share Deal (2008) 19 f.

116) Vgl. *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolx* 2004, 508 (517 f).

117) Vgl. *Staringer in Bertl ua* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte 252.

118) C (2010) 9566.

für die ersten drei Jahre, Anreize für längere Folgeperioden – könnte sogar als besonders geeignet angesehen werden, um zu erreichen, dass die beteiligten Unternehmen ihrer Entscheidung, eine Unternehmensgruppe zu bilden, einen längerfristigen Planungshorizont zugrunde legen.¹¹⁹⁾ Der Gesetzgeber machte die Gruppenbesteuerung auf diese Weise umso interessanter, je längerfristig sie angelegt war und erschwerte dadurch auch kurzfristige Steuerminimierungsüberlegungen. Der EuGH hat in seinem Urteil *P Oy* deutlich gemacht, dass Maßnahmen, die den „Handel mit Verlusten“ verhindern, ein beihilferechtlich tragfähiger Differenzierungsgrund sind.¹²⁰⁾ Nichts anderes sollte hier gelten, wenn der Gesetzgeber die Attraktivität von für Manipulationen anfälligen kurzfristigen Gestaltungen mindert. Problematisch ist allerdings wiederum, dass der Vorteil, der durch eine Firmenwertabschreibung entsteht, völlig unterschiedlich sein und sogar – im Falle eines negativen Firmenwerts – in einen Nachteil umschlagen kann. Wer den beihilferechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht allzu streng versteht, wird diesen Einwand aber nicht zu stark gewichten.

Der zuletzt erwähnte Hinweis auf die Möglichkeit eines negativen Firmenwerts kommt aber – allerdings nur für die Rechtslage vor dem 1. 3. 2014¹²¹⁾ – auch als eigenständiger Rechtfertigungsgrund in Betracht, falls man die von § 9 Abs 7 KStG erfassten Körperschaften trotz der hier vorgetragenen Argumente überhaupt als mit anderen juristischen oder natürlichen Personen tatsächlich und rechtlich vergleichbar ansieht: Wenn der nach § 9 Abs 7 KStG geltend zu machende Firmenwert negativ ist, musste er gewinnerhöhend auf 15 Jahre verteilt werden.¹²²⁾ Diese Rechtsfolge trat verpflichtend ein, wenn eine Beteiligung von einem Gruppenträger oder Gruppenmitglied erworben wurde.¹²³⁾ Anders als die schon erwähnte von der Kommission aufgegriffene spanische Regelung konnte die mehrjährige Verteilung der Firmenwertkomponente von erworbenen Beteiligungen sowohl gewinnermindernd als auch gewinnerhöhend wirken.¹²⁴⁾ § 9 Abs 7 KStG musste daher – auch aus diesem Grund – keineswegs in allen Fällen Begünstigungscharakter haben.

Diese Situation erinnert an die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der Grundfreiheiten zu den Auslandsverlusten: Der Gerichtshof sieht es als gerechtfertigt an, wenn Auslandsverluste nicht in gleicher Weise wie Inlandsverluste von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen, sofern aus derselben ausländischen Einkunftsquelle erwirtschaftete Gewinne ebenfalls nicht besteuert werden. Für den EuGH sind Kohärenz- und Symmetrieüberlegungen entscheidend. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige, der seine Verluste nicht abziehen kann, oft gar nicht selbst von der Befreiung für Gewinne profitiert, hat den Gerichtshof nicht beeindruckt. Im Gegenteil: Den Ausnahmen von dieser Rechtsprechung, wonach zumindest endgültige Verluste jedenfalls im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden müssen, nimmt der EuGH sukzessive die Bedeutung.¹²⁵⁾

Angesichts des Umstands, dass der EuGH die aus seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten stammende Kohärenz auch ausdrücklich als beihilferechtlichen Rechtfertigungsgrund akzeptiert hat,¹²⁶⁾ liegt es nahe, die Möglichkeit der Gewinnerhöhung durch Verteilung eines negativen Firmenwerts auf 15 Jahre zur Rechtfertigung der Firmenwertabschreibung heranzuziehen. Dass Steuerpflichtige nach Tunlichkeit ihre Verhältnisse so einrichten werden, dass sie diese belastende Rechtsfolge vermeiden, nimmt diesem Argument nicht seine Bedeutung: Auch im Falle von ausländischen Einkünften werden Steuerpflichtige danach trachten, zwar von einer Befreiung für Auslandsgewinne zu profitieren, gleichzeitig aber ihre Gestaltungen so einzurichten versuchen, dass sie im Verlustfall von einem Abzugsverbot doch nicht betroffen sind. Der EuGH lässt dennoch die Kohärenz- oder Symmetrieargumente gelten. Wenn Unternehmen die sonstigen Folgen der Gruppenbesteuerung wichtig genug waren, konnte auch der Fall eintreten, dass Steuerpflichtige gar nicht versuchten, die Gewinnerhöhung durch fünfzehnjährige Verteilung des negativen Firmenwerts zu vermeiden, sondern diese nachteilige Konsequenz in Kauf nahmen.

3.5. Die Vergleichbarkeit mit Erwerben ausländischer Beteiligungen

Die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist ausdrücklich Gegenstand des Vorlagebeschlusses des VwGH, allerdings vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten. Dieselbe Frage kann aber auch aus beihilferechtlichem Blickwinkel von Bedeutung sein. Bei den bereits erwähnten und von der Kommission als Beihilfe eingeschätzten spanischen Regelungen ging es zwar – im Gegensatz zur österreichischen Regelung – um eine Besserstellung der Auslandsbeteiligung gegenüber der Inlandsbeteiligung. Die österreichischen und spanischen Regelungen hatten immerhin gemeinsam, dass sie zwischen Inlands- und Auslandsbeteiligungen differenzieren. Genau dies machte die spanische Firmenwertabschreibung nach Auffassung der Kommission zur Beihilfe. Bedenken könnten bei der österreichischen Regelung sowohl aus der Perspektive der Erwerbenden als auch der erworbenen Körperschaft geltend gemacht werden: Körperschaften mit Auslandsbeteiligungen sind gegenüber Körperschaften mit Inlandsbeteiligungen benachteiligt. Angesichts der sonst gegebenen Verknüpfung der Firmenwertabschreibung mit der Gruppenbesteuerung wiegt dies besonders schwer. Denn von der Gruppenbesteuerung konnten und können unter bestimmten Voraussetzungen auch heute noch auch Direktbeteiligungen inländischer Unternehmen an ausländischen Gesellschaften profitieren. Lediglich die Firmenwertabschreibung kommt hier nicht zum Tragen. Aus der Perspektive einer ausländischen Zielgesellschaft könnte insoweit eine Benachteiligung gegenüber inländischen Zielgesellschaften gesehen werden, als der österreichische Gesetzgeber den Erwerb von Beteiligungen an Auslandsgesellschaften nicht durch die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung förderte und es für die ausländische Gesellschaft daher in Österreich schwieriger als für eine inländische Gesellschaft gewesen sein konnte, Kapital zu akquirieren.

Die Lösung dieser beihilferechtlichen Frage hängt eng mit der Antwort zusammen, die der EuGH auf die Vorlagefrage zu den

119) *Lang in Bertl ua* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte 266.

120) EuGH 18. 7. 2013, C-6/12, *P Oy*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 26.

121) § 26c Z 47 KStG spricht vom „steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung“.

122) *Hofstätter in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Gruppenbesteuerung 254.

123) *Staringer in Bertl ua* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte 254.

124) C (2010) 9566.

125) Vgl. EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; EuGH 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, Slg 2007, I-06373; EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg 2008, I-03601; EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X-Holding*, Slg 2010, I-01215; EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheilm Wannsee*, Slg 2008, I-08061; EuGH 21. 2. 2013, C-123/11, *A*, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht.

126) EuGH 8. 9. 2011, C-78/08, *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611, RN 73 f.

Grundfreiheiten geben wird: Kommt der EuGH zum Ergebnis, dass die für Inlands- und Auslandsbeteiligungen geltenden Rechtsvorschriften nicht vergleichbar sind oder sich die Differenzierung rechtfertigen lässt, besteht Grund zur Annahme, dass dieselben Überlegungen dann auch bei der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung zum Tragen kommen. In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* hat der EuGH jedenfalls die Frage nach der Vergleichbarkeit zur Beurteilung der Selektivität bloß mit einem knappen Hinweis auf die von ihm bereits zuvor vorgenommene grundfreiheitenrechtliche Vergleichbarkeitsprüfung beantwortet.¹²⁷⁾ Wenn der EuGH – um mit GA Kokott zu sprechen¹²⁸⁾ – „um Wertungswidersprüche zu vermeiden“ dieselben Maßstäbe bei der Lösung beider Rechtsfragen heranzieht, sollten grundfreiheitenrechtliche Argumente tragfähig genug sein, um auch den Beihilfevorwurf auszuräumen. Selbst wenn der EuGH insbesondere auf Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene aber nicht dieselben Wertungen zugrunde legt, ist jedenfalls nicht anzunehmen, dass die daraus erwachsenden beihilferechtlichen Anforderungen strenger ausfallen werden als jene auf Ebene der Grundfreiheiten.

Vertritt der EuGH allerdings die Auffassung, dass die Niederlassungsfreiheit gebietet, Firmenwertabschreibungen auch auf Auslandsbeteiligungen anzuwenden, könnte sich dieses mögliche beihilferechtliche Problem damit erledigt haben. Der Gerichtshof gestaltet die Rechtslage nicht erst durch sein Urteil, sondern spricht seiner Vorstellung nach nur aus, was von Anfang an gegolten hat. Daher ist die Rechtslage dann seit ihrem Inkrafttreten so zu verstehen, dass Auslandsbeteiligungen erfasst waren. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts sind in allen noch nicht rechtskräftig erledigten Fällen die im BGBl kundgemachten und das Gegenteil anordnenden Vorschriften bedeutungslos.

Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts könnte die Firmenwertabschreibung allerdings bloß auf Beteiligungen an in EU- und allenfalls EWR-Staaten ansässige Gesellschaften erweitern. Eine generelle Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandsbeteiligungen wäre nicht die Folge. Dies führt zur Frage, ob die mögliche Beihilfeeigenschaft der Firmenwertabschreibung überhaupt ausgeräumt wäre, wenn es zu einer unterschiedlichen Behandlung von Beteiligungen an inländischen und in EU- und EWR-Staaten ansässigen Gesellschaften einerseits und Beteiligungen an in anderen Drittstaaten ansässigen Gesellschaften kommt. Diese Differenzierung könnte nämlich wiederum Selektivität bewirken. Dies hätte aber weitreichende – über den konkreten Fall hinausgehende – Konsequenzen: Vermutlich wäre dann nach vielen anderen steuerlichen Urteilen zur Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit im unternehmerischen Bereich die im Wege des Anwendungsvorrangs bewirkte Ausdehnung der für den Inlandssachverhalt vorgesehenen Rechtsfolgen auf sich im Verhältnis zu EU- und EWR-Staaten ereignende Sachverhalte nicht ausreichend, um eine – auch in beihilferechtlicher Sicht – unionsrechtskonforme Rechtslage herzustellen. Die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten hätten dann auch bei der Umsetzung zahlreicher zum Unternehmenssteuerrecht ergangener Urteile gefehlt, wenn sie die vom EuGH konstatierte Diskriminierung bloß im Verhältnis zu den EU- und EWR-Staaten beseitigten. Dies würde auch bedeuten,

dass die unterschiedliche Reichweite der von vorneherein auch auf Drittstaaten ausgerichteten Kapitalverkehrsfreiheit und der an sich auf EU und EWR beschränkten anderen Grundfreiheiten in weiten Bereichen des Steuerrechts obsolet wäre. Der Umstand, dass derart weitreichende Konsequenzen des Beihilferechts auf die Grundfreiheiten bisher im Schrifttum nicht erörtert wurden, spricht noch nicht dagegen, in unternehmenssteuerrechtlichen Regelungen, die vorteilhafte Rechtsfolgen für Inlandssachverhalte nur auf EU und EWR erweitern, selektive Beihilfen zu sehen. Eher ist von Bedeutung, dass der EuGH beispielsweise in seinem Urteil *Haribo und Österreichische Salinen* die unterschiedliche Behandlung von Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem anderen Drittstaat stammen, für Zwecke der Kapitalverkehrsfreiheit als nicht vergleichbar und damit nicht von der Grundfreiheit geschützt ansah.¹²⁹⁾ Zwar hatte der Gerichtshof keine Frage unmittelbar zum Beihilferecht zu beantworten, aber es wäre wohl anzunehmen gewesen, dass der EuGH der unterschiedlichen Behandlung von Dividenden aus verschiedenen Drittstaaten nicht ohne Umschweife die grundfreiheitenrechtliche Absolution erteilt hätte, wenn sich dadurch ein veritables Beihilfeproblem aufgetan hätte. Laufen die grundfreiheitenrechtliche und die beihilferechtliche Vergleichbarkeitsprüfung tatsächlich parallel, spricht auch dies gegen die beihilferechtliche Selektivität. Ein alternativer dogmatischer Ansatz könnte darin liegen, solche Differenzierungen „durch die Natur oder den inneren Aufbau“ zwar nicht des Steuersystems,¹³⁰⁾ aber des Unionsrechts oder durch dessen „Grund- oder Leitprinzipien“ gerechtfertigt zu erachten.¹³¹⁾

Nimm man also an, dass die Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf Inlandsbeteiligungen sowohl gegen die Niederlassungsfreiheit als auch gegen das Beihilfeverbot verstößt und die Erweiterung der Abschreibung auf Beteiligungen an in EU- und gegebenenfalls in EWR-Staaten ansässigen Gesellschaften die Vorschrift aus dem Blickwinkel beider Normen saniert, ist damit noch nicht gesagt, dass diese Erweiterung auch die sich aus dem Anwendungsvorrang und dem Durchführungsvorbot ergebende Lösung wäre. Der EuGH könnte die Beseitigung des Beihilfecharakters der Regelung durch Ausdehnung ihres Tatbestands auf bestimmte Auslandsbeteiligungen als unzulässig ansehen. Der EuGH hat nämlich Vorbehalte gegenüber der Beseitigung des Beihilfetatbestands durch Ausdehnung der inkriminierten Regel, ist dabei allerdings auch nicht völlig konsequent.¹³²⁾ Die alternative Lösung könnte darin bestehen, die Firmenwertabschreibung auch in Inlandsfällen nicht mehr zu gewähren. Ist als Folge ihrer Einstufung als Beihilfe die gesamte Firmenwertabschreibung – mangels Notifikation – in allen noch offenen Fällen nicht mehr anzuwenden, wäre der vom VwGH vermutete Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit jedenfalls hinfällig.

Das Urteil *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* lässt aber erkennen, dass der EuGH in Fällen, in denen eine Regelung sowohl gegen das Beihilfeverbot als auch gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht davon ausgeht, dass das Unionsrecht zu dieser Konsequenz zwingt.¹³³⁾ Sonst hätte er sich in diesem Urteil mit der Beantwortung der beihilferechtlichen Vorlagefrage begnügt und wäre gar nicht mehr auf den

127) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 51 ff.

128) GA Kokott 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, Slg 2009, I-10821, RN 134.

129) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, noch nicht in Slg veröffentlicht, RN 48.

130) EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 52.

131) EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 81.

132) Ausführlich Lang, 17. ÖJT Band IV/1, 70 ff.

133) Vgl Lang, IStR 2010, 579.

Verstoß gegen die Grundfreiheit eingegangen. Der EuGH hat aber beide Fragen beantwortet und es dem vorlegenden Gericht überlassen, selbst die Konsequenzen zu ziehen und ihm dabei keine weitere Anleitung gegeben.

Noch deutlicher kommt dies in dem schon am 8. 7. 1999 ergangenen EuGH-Urteil *Baxter* zum Ausdruck:¹³⁴⁾ Der Conseil d'Etat hatte dem Gerichtshof – unter anderem – die Fragen vorgelegt, ob französische Regelungen, die bei einer speziell Pharmaunternehmen treffenden Steuer den Abzug von Forschungsausgaben nur zuließen, wenn die Forschung im Inland durchgeführt wird, mit der Niederlassungsfreiheit und mit dem Beihilfeverbot vereinbar waren. Der EuGH erachtete die Beschränkung auf inländische Forschung als grundfreiheitenwidrig. „Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste Frage“ hielt er es dann nicht mehr für erforderlich, die Frage nach der Verletzung des Beihilfeverbots zu beantworten. Offenbar ging der Gerichtshof davon aus, dass die Erweiterung des Abzugs auf Forschungsausgaben auf im Ausland durchgeführte Forschung der Vorschrift gegebenenfalls den Beihilfecharakter nehmen würde. Zwar folgte der EuGH damit gleichzeitig der im Vorabentscheidungsersuchen zum Ausdruck kommenden Priorisierung der ersten Frage: Der Conseil d'Etat wollte nur dann eine Antwort auf die von ihm aufgeworfene beihilferechtliche Frage erhalten, falls der EuGH die zuerst gestellte Frage, ob ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt, verneint. Der Gerichtshof scheut sich allerdings sonst auch nicht, die Reihenfolge von Fragen gegenüber dem Vorabentscheidungsersuchen zu ändern, wenn er dies für zweckmäßig erachtet. Daher ist nicht anzunehmen, dass sich der EuGH an die vom vorlegenden Gericht vorgenommene Reihenfolge gehalten hätte, wenn er davon ausgegangen wäre, dass dem Beihilfeverbot nur durch generelle Beseitigung des Abzugs der Forschungsausgaben Rechnung getragen werden kann. Vielmehr hat er hingenommen, dass die Begünstigung auch auf im Ausland durchgeführte Forschung erweitert wird und damit auch akzeptiert, dass eine sonst möglicherweise bestehende Beihilfe durch Ausdehnung des Anwendungsbereichs der vorteilhaften Vorschrift beseitigt wird.

Sollte sich die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Inlandsbeteiligungen – und nur diese eine Differenzierung – als unzulässige Beihilfe und gleichzeitig auch als grundfreiheitenwidrig erweisen, spricht daher nichts dagegen, genauso vorzugehen: Die Einbeziehung von Beteiligungen an in EU- und gegebenenfalls EWR-Staaten ansässigen Gesellschaften würde dann sicherstellen, dass weder ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten noch gegen das Beihilfeverbot vorliegt. Der Umstand, dass der VwGH in seinem Vorabentscheidungsersuchen die Frage zum Beihilferecht vorangestellt hat, ändert daran nichts: Weder hat es einen rechtlich zwingenden Grund für diese Reihenfolge gegeben, noch wird der VwGH dann in der Umsetzung des EuGH-Urteils an die von ihm selbst gewählte Reihenfolge der Fragen im Vorabentscheidungsersuchen gebunden sein. Unionsrechtlich wäre es zwar vermutlich auch zulässig, den Grundfreiheiten und dem Beihilfeverbot durch Versagung der Firmenwertabschreibung überhaupt – also in Inlands- und Auslandsfällen – Rechnung zu tragen, falls sich herausstellen sollte, dass die Inlandsbeschränkung gegen beide Vorgaben verstößt. Gerade dann, wenn beide Lösungen aus unionsrechtlicher Sicht in gleicher Weise akzeptabel sind, ist es aber zulässig und aus Sicht des nationalen Rechts sogar geboten, bei der Umsetzung

jene Lösung zu wählen, die mit den Wertungen des innerstaatlichen Rechts besser in Einklang zu bringen ist.¹³⁵⁾ Dies hat insbesondere aus dem Blickwinkel des Vertrauensschutzes Bedeutung: Wenn es ausschließlich auf das unionsrechtliche Beihilferecht ankäme, müssten Vertrauensschutzüberlegungen weitgehend ausgeklammert bleiben. Können und müssen aber die Wertungen des innerstaatlichen Rechts für die Entscheidung für eine der beiden Lösungen herangezogen werden, besteht auch kein Einwand, dem sonst verfassungsrechtlich fundierten Vertrauensschutz Rechnung zu tragen.¹³⁶⁾ Jene Lösung, die die Firmenwertabschreibung auf zumindest bestimmte Auslandsbeteiligungen erweitert, vermeidet in allen noch offenen Fällen die nachträgliche Belastung jener Steuerpflichtigen, die beim Erwerb ihrer Inlandsbeteiligung auf die im Bundesgesetzblatt kundgemachte Rechtslage vertraut hatten.

4. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass es gute Argumente gibt, den Beihilfevorwurf, dem die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG im Vorlagebeschluss des VwGH ausgesetzt ist, als nicht stichhaltig zu erachten. Die in den Anwendungsbereich der Firmenwertabschreibung fallenden Körperschaften können entweder mit anderen Steuerpflichtigen als nicht vergleichbar oder die unterschiedliche Behandlung als gerechtfertigt angesehen werden. Eine offene Flanke haben die Regelungen bloß auf Verhältnismäßigkeitsebene: Der Anwendungsbereich und die Rechtsfolgen des § 9 Abs 7 KStG erweisen sich nicht in jedem Detail in Hinblick auf die in Betracht kommenden Zielsetzungen der Firmenwertabschreibung als hinreichend durchdacht. Die jüngere Rechtsprechung lässt aber erwarten, dass der EuGH bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht allzu strenge Maßstäbe anlegt: Dem Gerichtshof geht es darum zu verhindern, dass der Gesetzgeber im Kleide steuerrechtlicher Vorschriften Zielsetzungen verfolgt, die völlig außerhalb des Steuerrechts liegen. Die Rechtsprechung will aber nicht jede aus systematischer Sicht nicht völlig geglückte oder nicht hinreichend durchdachte Regelung oder gar jeden handwerklichen Fehler der Gesetzesverfasser als Beihilfe aufgreifen und aufgrund des Durchführungsverbots mit Wirkung weit zurück in die Vergangenheit korrigieren. Die Folgerichtigkeitsprüfung, die bisher von den nationalen Verfassungsgerichten auf Grundlage gleichheitsrechtlicher Vorschriften vorgenommen wird oder unterhalb der verfassungsrechtlich relevanten Schwelle in den Mitgliedstaaten Gegenstand des steuerpolitischen Diskurses ist, würde sonst im Wege des Beihilferechts statt dessen vom EuGH wahrgenommen werden. Wenn der Gerichtshof das Vorabentscheidungsersuchen zum Anlass nähme, die beihilferechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung zu verschärfen, hätte dies weit über den Fall der österreichischen Firmenwertabschreibung hinaus Bedeutung: Der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten wäre zugunsten der Kontrollbefugnis des EuGH erheblich eingeschränkt.

Das Vorabentscheidungsersuchen gibt dem EuGH – oder dann im fortgesetzten Verfahren wieder dem VwGH – Gelegenheit, das Verhältnis zwischen Beihilferecht und Grundfreiheiten zu klären. Hier geht es zum einen um die verfahrensrechtliche

¹³⁴⁾ EuGH 8. 7. 1999, C -254/97 *Baxter*, Slg 1999 I-04809.

¹³⁵⁾ So bereits *Lang*, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in *Tipke ua* (Hrsg), Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung (2010) 1003 (1011).

¹³⁶⁾ Dazu schon *Lang*, Entfall der Firmenwertabschreibung für bereits durchgeführte Umgründungen verfassungswidrig? ÖStZ 1996, 271 (271 ff).

Frage, ob im Falle des Verstoßes des Inlandsbezugs der Firmenwertabschreibung sowohl gegen das Beihilferecht als auch die Niederlassungsfreiheit der doppelte unionsrechtliche Mangel durch Erweiterung des Anwendungsbereichs der Firmenwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen oder durch völlige Nichtgewährung der Firmenwertabschreibung in allen noch offenen Inlandsfällen geheilt werden soll. Falls aus unionsrechtlicher Sicht beide Lösungen gleichwertig sind, spricht viel dafür, dem aus dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Vertrauensschutz Rechnung zu tragen und keine rückwirkende Streichung bereits zugestandener Firmenwertabschreibungen vorzunehmen und stattdessen auch Auslandsbeteiligungen erfasst zu sehen. Zum anderen stellt sich aber die Frage, ob eine aufgrund der Niederlassungsfreiheit vorgenommene Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Firmenwertabschreibung – bloß – auf Beteiligungen an EU- und EWR-Gesellschaften nicht wiederum eine selektive Beihilfe begründet. Hier sprechen gute Gründe dafür, dass die aufgrund der Niederlassungsfreiheit zulässige Differenzierung zwischen dem EU- und dem EWR-Ausland einerseits und anderen Drittstaaten andererseits auch auf das Beihilferecht ausstrahlt und für Zwecke der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung entweder nicht vergleichbare Situationen oder eine gerecht-

fertigte Unterscheidung vorliegen. Würde der EuGH anders entscheiden, hätte dies dramatische Konsequenzen: In vielen Fällen wäre es den Mitgliedstaaten nicht mehr möglich, ihre für interne Sachverhalte geltenden Regelungen bloß auf EU- und EWR-Konstellationen auszudehnen, um der Niederlassungsfreiheit oder einer anderen nur für unions- und EWR-interne Sachverhalte geltenden Grundfreiheit Rechnung zu tragen. Über das Beihilferecht wäre dann der Anwendungsbereich der anderen Grundfreiheiten dem der jetzt schon generell im Verhältnis zu Drittstaaten maßgebenden Kapitalverkehrsfreiheit angenähert.



Foto Doris Kucera

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums Internationales Steuerrecht und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Er dankt Herrn Alexander Zeiler, LL.M. für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

ÖstZ-Online
Jetzt einsteigen und
Vorteile gratis nutzen!

- ➔ Alle Ausgaben seit 1996 online verfügbar
- ➔ Schnelle Artikelsuche in allen Ausgaben
- ➔ Newsletter mit aktuellem Inhaltsverzeichnis

oestz.lexisnexus.at



In
Ihrem Abo
inkludiert