

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. September 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2014, Körperschaftsteuer 2015 und Körperschaftsteuer 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. März 2023 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (im Folgenden: Bf.) ist Mitglied der österreichischen Unternehmensgruppe mit dem Gruppenträger ***GT***.

Im Zuge einer Außenprüfung der Jahre 2012 – 2016 hat das Finanzamt folgendes hier Strittiges festgestellt:

*„Die Beteiligungen an den unten angeführten ausländischen Unternehmen befanden sich bis 31.3.2011 im Anlagevermögen der ***1*** GmbH (StNr xxx, GM der Unternehmensgruppe GT GmbH (= GT)). Im Zuge der Abspaltung des Teilbetriebes ***1a*** von der ***1*** GmbH zum 31.3.2011 auf die ***Bf1*** (=geprüftes Unternehmen, früher ***Bfalt*** GmbH) gelangten diese Beteiligungen in das Anlagevermögen der Bf, die Buchwerte wurden fortgeführt. Die Bf ist ebenfalls Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe GT.*

****2*** GmbH, EU1 (vormals ***2alt*** GmbH)*

<i>Zugang 1. Tranche</i>	<i>80,00%</i>	<i>2005/06</i>	<i>FWA ab 2014</i>
<i>Zugang 2. Tranche</i>	<i>20,00%</i>	<i>2009/10</i>	<i>FWA ab 2014</i>
	<i>100,00%</i>		

****3*** GmbH, EU2 (vormals ***3alt***)*

<i>Zugang 1. Tranche</i>	<i>51,000%</i>	<i>2005/06</i>	<i>FWA ab 2014</i>
<i>Zugang 2. Tranche</i>	<i>11,376%</i>	<i>2008/09</i>	<i>FWA ab 2014</i>
	<i>62,376%</i>		
<i>Zugang 3. Tranche</i>	<i>37,624%</i>	<i>01.04.2014</i>	<i>keine FWA</i>
	<i>100,000%</i>		

****4***, EU3 (vormals ***4alt***)*

<i>Zugang 1. Tranche</i>	<i>80,00%</i>	<i>2006/07</i>	<i>FWA ab 2014</i>
<i>Zugang 2. Tranche</i>	<i>20,00%</i>	<i>KJ 2013</i>	<i>FWA ab 2015</i>
	<i>100,00%</i>		

****5***, EU4 (vormals ***5alt***)*

<i>Zugang 1. Tranche</i>	<i>60,00%</i>	<i>2008/09</i>	<i>FWA ab 2014</i>
<i>Zugang 2. Tranche</i>	<i>0,00%</i>	<i>2009/10</i>	<i>FWA ab 2014</i>
<i>Zugang 3. Tranche</i>	<i>40,00%</i>	<i>KJ 2013</i>	<i>FWA ab 2014</i>

Mit der Veranlagung 2014 (Bilanzstichtag 31.3.2014) wurden alle vier Unternehmen als ausländische Gruppenmitglieder in die Unternehmensgruppe GT GmbH aufgenommen. Für die Zugänge (Tranchen), die vor dem 1.3.2014 erfolgt sind, wird ab der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe (2014) eine Firmenwertabschreibung gern § 9 Abs 7 KStG vorgenommen.

Eine Auswirkung des steuerlichen Vorteiles aus der Firmenwertabschreibung auf den (jeweiligen) Kaufpreis, wurde vom geprüften Unternehmen weder behauptet noch wurde ein Nachweis dafür erbracht.“

Als unmittelbare Folge dieser Feststellung hat das Finanzamt die vorgenommene Firmenwertabschreibung gem. § 26c Abs 47 KStG 1988 dem Gewinn wieder hinzugerechnet.

In der Beschwerde vom 31.1.2022 führte der steuerliche Vertreter nach (sich mit dem AP-Bericht deckender) Darstellung des Sachverhaltes folgendes aus:

*„Gemäß § 26c Abs 47 KStG steht eine FWA zu, wenn Beteiligungen vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sich der steuerliche Vorteil aus der FWA beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 (Bilanzstichtag ***6*** per 31. März) endet.*

Durch diese Vorschrift tritt der § 9 Abs 7 KStG idF BGBl I 13/2014 mit 1. März 2014 in Kraft, womit die FWA abgeschafft wurde. Die Vorschriften über die FWA gelten daher nur für Erwerbe nach dem 31. Dezember 2004 und bis einschließlich 28. Februar 2014. Wurde eine Beteiligung vor oder nach diesem Zeitraum angeschafft, kann keine FWA geltend gemacht werden.

Um diese Voraussetzungen zu erfüllen, muss die firmenwertabzuschreibende Beteiligung bei Erwerben bzw Tranchen Erwerben bereits vor dem 1. März 2014 in einem Ausmaß angeschafft worden sein, durch welches eine ausreichende finanzielle Verbindung (einfache Mehrheit von mehr als 50 %) iSd § 9 Abs 4 vermittelt wird.

Die Voraussetzungen der rechtzeitigen Einbeziehung der jeweiligen Körperschaften in die Unternehmensgruppe (Veranlagungsjahr 2014, per Bilanzstichtag 31 März 2014) einerseits sowie die mehrheitliche (über 50 % der Anteile) Anschaffung der Beteiligungen zwischen dem 1. Jänner 2005 und dem 28. Februar 2014 andererseits wurden von der beschwerdeführenden Gesellschaft allesamt (auch unter Anwendung des Art VI. UmgrStG aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge durch die Abspaltung des Teilbetriebes „***1a***“) erfüllt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde, wie in den erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2014 (24 der Beilagen XXV. GP, 12) zu den §§ 9 Abs 7 und § 26c Z 27 KStG 1988 beschrieben, die FWA für die oben genannten Beteiligungen fälschlicherweise nur für jene Tranchen anerkannt, die innerhalb von weniger als (nach der Verwaltungspraxis drei) Jahren in die Unternehmensgruppe einbezogen wurden, da hier von einer möglichen Auswirkung des steuerlichen Vorteils auf den Kaufpreis ausgegangen werden kann (vgl Rz 1110a KStR).

Alle weiteren offenen Fünftel für Beteiligungen, die allesamt von konzernfremden Verkäufern vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, wurden von der Betriebsprüfung mit der Begründung nicht anerkannt, dass gem. § 26c Abs 47 KStG jene Beteiligungen nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der FWA beim Erwerb der Beteiligung auf den Kaufpreis auswirken konnte.

(...)

Wie schon erwähnt beantragen wir im Namen der beschwerdeführenden Gesellschaft zusätzlich die Geltendmachung der FWA an der ***7*** (Ausland) bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2014.

Einen Nachweis, wie von der Betriebsprüfung gefordert, dass der steuerliche Vorteil aus der FWA eine Auswirkung auf die Höhe des Kaufpreises hatte, konnte die Mandantin für die übrigen Tranchen nicht erbringen, da im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligungen gesetzlich keine FWA für ausländische Gruppenmitglieder vorgesehen war.

Erst in seinem Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2015/15/0001 hat der VwGH, basierend auf dem Urteil des EuGH vom 6. Oktober 2015, Rs C-66/14, Finanzamt Linz, erkannt, dass aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit gem Art 49 AEUV auch für Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, die im EW-Ausland ansässig sind, bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen die FWA zusteht.

Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird für diese Konstellation verdrängt. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht.

Unserer Mandantin war es aus diesem Grund offensichtlich nicht möglich, den steuerlichen Vorteil aus der FWA beim Erwerb der Beteiligungen aus den jeweiligen Beteiligungs-Zugängen in den Wirtschaftsjahren zwischen 2005/06 und 2009/10 mit einer möglichen Kaufpreisbeeinflussung zu erklären, da eine FWA für ausländische Gruppenmitglieder, wie oben beschrieben, erst am 10. Februar 2016 durch den VwGH anerkannt wurde.

(...)

Als Begründung führen wir Folgendes an:

Wir verweisen auf das BFG-Erkenntnis vom 19. März 2021, RV/7103647/2019 (eine ordentliche Revision wurde zugelassen und von der Finanzverwaltung beim VwGH eingebracht; ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand wurde bereits abgewiesen), betreffend FWA für Gruppenmitglieder im EU-Ausland, wonach das BFG erkannt hat, dass offene Fünftehtel für Beteiligungen gem § 28c Z 47 KStG, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, nur dann weiter zu berücksichtigen sind, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der FWA beim Erwerb der Beteiligungen auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte.

Nach Ansicht des BFG stellt der Wortlaut der Bestimmung auf eine abstrakte Möglichkeit einer Kaufpreisbeeinflussung ab und bestimmt nicht, in welchem Ausmaß eine (mögliche) Kaufpreisbeeinflussung erfolgt ist.

Demnach lässt sich laut BFG, entgegen den bisherigen Erläuterungen zu dieser Gesetzesstelle, aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten, dass der Käufer beim Erwerb der Auslandsbeteiligung zweifelsfrei mit einer Zulässigkeit der FWA rechnen musste.

(...)

Dieses Ergebnis erscheint auch nach der überwiegenden Literatur unionsrechtlich bedenklich (vgl in diesem Sinne zB Amberger/Petutschnig, ÖStZ 2014, 77; Wurm, SWK 2014, 393; Hristov/Zoitlinger, taxlex 2014, 111; Mechtler/Pinetz, SWI 2016, 20; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, Körperschaftsteuergesetz Update-Kommentar, § 9 Rz 75, Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker (Hrsg.) in Gruppenbesteuerung2, § 9, Rz 10; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer; KStG2 § 9, Rz 117e).

(...) Die Möglichkeit einer, wenn auch unter Umständen minimalen Kaufpreisbeeinflussung, muss folglich vorhanden sein (vgl BFG-Erkenntnis vom 19. März 2021, RV/7103647/2019).

Dieser Ansicht schließt sich auch Johannes Reiter in der Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht, in der Ausgabe Juli 2021 / Heft 5 mit seinem Artikel „Weiterlaufen der FW-Afa für bis zum 28. Februar 2014 erworbene EU-Auslandsbeteiligungen in Perioden 2014 ff“ an.

Nach weiterer Ansicht des BFG ist darauf abzustellen, ob die abstrakte Möglichkeit einer Kaufpreisbeeinflussung gegeben war, was für sämtliche Fälle ab dem Jahr 2004, somit ab Beginn der ersten aus der Literatur ersichtlichen unionsrechtlichen Bedenken gegen den Ausschluss der FWA für EU-Auslandsbeteiligungen, zu bejahen ist (vgl Franziska Uedl in Lexis 360, Rechtsnews 31119 vom 1. Juli 2021).

Mag. Mayr, Richter am Bundesfinanzgericht, vertritt einerseits sogar folgende Ansicht: „Eine Kaufpreisbeeinflussung liegt nach diesem Erkenntnis nahezu immer vor“. Er schlägt andererseits zusätzlich sogar vor, dass Unternehmensgruppen, die - im Gegensatz zu unserer Mandantin, die diese in den jeweiligen Veranlagungsjahren bereits geltend gemacht hat -

aufgrund der bisherigen Verwaltungspraxis keine FWA für EU-Auslandsgruppenmitglieder vorgenommen haben, diese aufgrund des BFG-Erkenntnisses für alle offenen Veranlagungsjahre nachholen soll (vgl. Mag. Mario Mayr in BFG Journal 2021, 195).

Demnach kann sogar davon ausgegangen werden, dass der Übergangsbestimmung gem § 9 Abs 7 iVm § 26c Abs 47 KStG der potenziell einschränkende Charakter fast vollständig genommen wird. Eine FWA für Gruppenmitglieder im EU-Ausland gilt nach dem Erkenntnis des BFG auch dann, wenn der Steuerpflichtige bei Erwerb der Beteiligungen überhaupt keine Intention zur Geltendmachung der FWA hatte und auf Basis der damaligen Rechtslage wohl auch nicht haben konnte. Da es das Erfordernis der Kaufpreisbeeinflussung für inländische Gruppenmitglieder auch nicht gibt, ist es nur gerechtfertigt, dass dies auch für den EU-Auslandsfall gilt (vgl. Christian Knotzer in ecolex 2021/500; FWA für Gruppenmitglieder im EU-Ausland).

Frau Dr. Lachmayer vertritt die Meinung (ältere und mittlerweile überholte Literatur), dass ausländische und inländische Gruppenmitglieder nicht in jeder Hinsicht objektiv vergleichbar sind, wodurch Ihrer Ansicht nach FWA für ausländische Gruppenmitglieder auch für den Fall, dass der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit annehmen würde, nicht zustehen würden (vgl. Dr. Edeltraud Lachmayer in RdW 2014, S. 230; FWA bei Gruppenbesteuerung abgeschafft).

Im Gegensatz zur der von Frau Dr. Lachmayer vertretenen Ansicht spricht unseres Erachtens dieses EuGH Urteil vom 6. Oktober 2015, Rs C-66/14, Finanzamt Linz, welches in der Zwischenzeit genau diesen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit festgestellt hat, sehr wohl für eine gleiche Betrachtungsweise und Anwendung der Firmenwertabschreibung für in- und ausländische Gruppenmitglieder, wie nun auch der BFG in seinem Erkenntnis vom 19. März 2021, RV/7103647/2019, entschieden hat.

Des Weiteren wird mit der Einbeziehung dieser Beteiligungen in eine Unternehmensgruppe mit dem Veranlagungsjahr 2014 jene Vorschrift nach der Übergangsbestimmung des § 26c Z 27 KStG in allen vier Fällen erfüllt, nach der die Einbeziehung der Beteiligungen spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Beteiligung erfolgen musste, das im Kalenderjahr 2015 endet (Bilanzstichtag per 31. März 2015).

Die Kaufpreisberechnungen für EU-Auslandsgesellschaften sind stets nach den jeweils geltenden gesetzlichen Bestimmungen samt den dazugehörigen Erläuterungen ausgelegt worden. Aus diesem Grund ist uE das Kriterium der im BFG-Erkenntnis vom 19. März 2021: RV/7103647/2019, geforderten abstrakten Möglichkeit einer Kaufpreisbeeinflussung jedenfalls als erfüllt zu erachten.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5. April 2022 wies das Finanzamt die Beschwerde ab.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2022 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG (Vorlageantrag) und fügte ergänzend hinzu:

„Faktisch würde es demnach keine FWA für ausländische Gruppenmitglieder geben, da eine FWA gem § 9 Abs 7 KStG nur für Beteiligungen geltend gemacht werden kann, die vor dem 1. März 2014, also vor Ergehen des genannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, angeschafft wurden.“

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 13. März 2023 regte die Bf. an, das Verfahren dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Durch das Erkenntnis des VwGH vom 10.2.2016, 2015/15/0001, sei die Formulierung einer „unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft“ des § 9 Abs 7 KStG verdrängt worden, weshalb es demnach faktisch keine Firmenwertabschreibung für ausländische Gruppenmitglieder gäbe. Daher fühle sich die Bf. im Lichte des Unionsrechts stark eingeschränkt und diskriminiert. Dies sei auch sicher nicht die Intention des VwGH-Erkenntnisses gewesen.

Die Regelung des § 26c Z 47 KStG sei gleichheitswidrig und diskriminierend: Nur Steuerpflichtige, die sich nicht an bestehende Gesetze gehalten hätten und eine Firmenwertabschreibung contra legem vorgenommen hätten, könnten in den Genuss der Vertrauensschutzregel kommen. Auch sei der gewählte Zeitraum von 3 Jahren willkürlich gewählt.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** am 20. März 2023 räumte der steuerliche Vertreter zunächst ein, dass für die ***7*** die Firmenwertabschreibung für das Wirtschaftsjahr 2013/2014 - anders als beantragt – auch nach ihrer Rechtsauffassung nicht zustehe, weil die finanzielle Verbindung erst ab dem folgenden Wirtschaftsjahr bestehe und schränkte sein Beschwerdebegehren in diesem Sinne ein. Der Vertreter des ***FA*** ergänzte, dass für die im WJ 2013/2014 erworbenen Anteile an der ***7*** ab 2015 und für die im Wirtschaftsjahr 2012/2013 erworbenen Anteile an der ***5*** ab 2014 die Firmenwertabschreibung zu Recht vorgenommen wurde, weil diesfalls eine Beeinflussung des Kaufpreises glaubhaft gewesen sei.

In rechtlicher Hinsicht ergänzte der steuerliche Vertreter, dass seiner Meinung nach das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2022, Ro 2022/15/0023, nicht einschlägig sei, weil in diesem Fall nicht nur eine inländische Konstellation gegeben sei, sondern auch der Firmenwert ausschließlich aufgrund der bilanziellen Vorschriften für Umgründungen entstanden sei: Nur weil sich laut Gutachten der gemeinen Wert (der sich hinsichtlich der Berechnung im Übrigen auf den Veräußerer beziehe) ohne Berücksichtigung einer Firmenwertabschreibung berechne, könne nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass es zu keiner abstrakten Kaufpreisbeeinflussung gekommen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Aus der Aktenlage und dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich folgender, von keiner Partei bestrittener Sachverhalt:

Die Bf. ist Gruppenmitglied einer steuerlichen Unternehmensgruppe, mit der ***GT*** als Gruppenträger. Auch die ***8*** (vormals ***alt 8***, in der Folge: ***8***) ist Teil dieser Unternehmensgruppe.

Beide Gesellschaften (Bf. und ***8***) haben ein abweichendes Wirtschaftsjahr, mit dem 31.März als Bilanzstichtag.

In den Jahren 2005 bis 2014 wurden von der ***8*** folgende Auslandsbeteiligungen, aufgeteilt auf mehrere Tranchen, von konzernfremden Verkäufern erworben. Dabei kam es auch zum Ansatz eines Firmenwertes. Diese Erwerbe waren aufgrund der Buchwertfortführung die Grundlage für die spätere Firmenwertabschreibung.

2, EU1 (vormals ***2alt*** GmbH)

Erwerb 100% der Anteile durch die ***8***

Zugang 1. Tranche	80% im Wirtschaftsjahr 2005/06
Zugang 2. Tranche	20% im Wirtschaftsjahr 2009/10

3, EU2 (vormals ***3alt***)

Erwerb 62,376% der Anteile durch ***8*** und 37,624% durch die Bf.

Zugang 1. Tranche	51% im Wirtschaftsjahr 2005/06
Zugang 2. Tranche	11,376% im Wirtschaftsjahr 2008/09
Zugang 3. Tranche	37,624% am 1. April 2014 (keine FWA geltend gemacht)

4, EU3 (vormals ***4alt***)

Erwerb 80% der Anteile durch die ***8*** und 20% der Anteile durch die Bf.

Zugang 1. Tranche	80% im Wirtschaftsjahr 2006/07
Zugang 2. Tranche	20% im Wirtschaftsjahr 2013/14

5., EU4, (vormals ***5alt***.)

Erwerb 60% der Anteile durch die ***8*** und 40% der Anteile durch die Bf.

Zugang 1. Tranche	60% im Wirtschaftsjahr 2008/09
Zugang 2. Tranche	40% im Wirtschaftsjahr 2013/14

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 11. Mai 2011 wurde zum 31. März 2011 der Teilbetrieb „***1a***“ von der ***8*** an die Bf. übertragen. Hierbei gingen die oben angeführten Beteiligungen der ***8*** in das Anlagevermögen der Bf. über, wobei es zu einer Buchwertfortführung aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge unter Anwendung des Art VI UmgrStG kam. Lediglich 10% der Anteile an der ***2*** verblieben bei der ***8***.

Bei keiner dieser Beteiligungen wurde eine Option auf Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG ausgeübt.

Die vier oben genannten ausländischen Unternehmen wurden laut Gruppenfeststellungsbescheid vom 10.4.2014 ab dem Veranlagungsjahr 2014, in die Unternehmensgruppe aufgenommen.

Für die Beteiligungserwerbe, die vor dem 1.3.2014 erfolgten, wurden ab der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe die unten dargestellten Firmenwertabschreibungen gem. § 9 Abs. 7 KStG durch die Bf. vorgenommen. Basis für die Berechnung der Firmenwerte waren die, für den konzernfremden Erwerb anfallenden, Anschaffungskosten der Beteiligungen.

[...]

Den Nachweis, dass der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung eine Auswirkung auf die Höhe des Kaufpreises hatte, konnte die Bf. hinsichtlich der versagten Firmenwertabschreibung laut eigenen Angaben in der Beschwerde nicht erbringen, da im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligungen gesetzlich keine Firmenwertabschreibung für ausländische Gruppenmitglieder vorgesehen war.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 9 KStG 1988 idF BGBl 13/2014 lautet:

(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen

an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

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

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

- Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.

– Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.

– Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.

– Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.

§ 26c KStG 1988 lautet:

47: § 9 Abs. 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.

2.2. Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die Inkrafttretensbestimmung des § 26c Z 47 KStG 1988 aus unionsrechtlichen Gründen einen Anwendungsbereich hat oder nicht, da die Bf. selbst einräumen musste, dass eine Beeinflussung des Kaufpreises durch eine allfällig zulässige Firmenwertabschreibung nicht möglich war.

Der VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023 hat dazu erkannt (vgl Rn 24 des Erkenntnisses):

„Entscheidend für den Erhalt der noch offenen Fünfzehntelabschreibungen für vor dem 1. März 2014 erfolgte Beteiligungserwerbe ist, dass "sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte". Eine solche tatbestandsmäßig erforderliche Beeinflussung des Kaufpreises setzt sohin - wie auch die ErlRV (24 Blg 25. GP S 12) verdeutlichen - voraus, dass ein Erwerber der Beteiligung zweifelsfrei von der Berechtigung zur Firmenwertabschreibung ausgehen konnte, zumal er nur in einem solchen Fall "den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird". Diesfalls soll im Sinne der Rechtsprechung des VfGH zum Vertrauensschutz die Firmenwertabschreibung fortgeführt werden dürfen. Der Vertrauensschutztatbestand soll sohin immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt. Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung ist nach dem abstrakt formulierten Gesetzestext nicht erforderlich. Allerdings hat der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, im Zweifelsfall sehr wohl darzulegen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können.“

Damit ist auch das Schicksal der Beschwerde entschieden. Mangels tatsächlich erfolgter (und daher auch weder nachweisbarer, noch glaubhaft machbarer) Beeinflussung des Kaufpreises ist eine Firmenwertabschreibung nicht möglich.

Dabei spielt es nach Ansicht des erkennenden Senates auch keine Rolle, ob der Firmenwert durch Umgründung oder durch Erwerb von Dritten entstanden ist, weil der VwGH in Rn 27 ausdrücklich betont, dass es für die Anwendbarkeit des § 26c Z 47 KStG 1988 unerheblich ist, durch welche Form des entgeltlichen Erwerbs (Kauf oder Tausch) die Anschaffung der Beteiligung iSd § 9 Abs. 7 KStG erfolgt ist.

2.3. Anregung der Vorabentscheidung

Das BFG vermag die Diskriminierung der Vertrauensschutzbestimmung des § 26c Z 47 KStG 1988 nicht zu erkennen, da es einer Vertrauensschutzregel immanent ist, nur Teile der

Normunterworfenen zu begünstigen, nämlich diejenigen, die im Vertrauen auf eine bestehende Rechtslage disponiert haben.

Daher hat der Gesetzgeber den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 (24 Blg 25. GP S 12) zufolge in Anlehnung an die Rechtsprechung des VfGH (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) den Vertrauensschutz davon abhängig gemacht, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte.

Auch nach Ansicht des EuGH (siehe schon EuGH 5.5.1981, Rs C-112/80, Dürnbeck) gehört der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu den Grundprinzipien der Gemeinschaft. In dem Urteil in der Rs Dürnbeck stellt der EuGH zusätzlich fest, dass der Anwendungsbereich dieses Grundsatzes nicht so weit ausgedehnt werden darf, dass die Anwendung einer neuen Regelung auf die künftigen Folgen von Sachverhalten schlechthin ausgeschlossen ist, die unter der Geltung der früheren Regelung entstanden sind, ohne dass Verpflichtungen gegenüber den Behörden übernommen worden sind.

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet dies, dass durch die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG die Anwendung der neuen Regelung (keine Firmenwertabschreibung) auf die alten Sachverhalte (Erwerb von (Auslands-)Beteiligungen vor 2014) nicht schlechthin ausgeschlossen sein dürfte. Genau das wäre aber der Fall, wenn man sich die Einschränkung, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte, wegdenkt.

Da die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG somit zu dem auch unionsrechtlich gebotenen Ergebnis führt, ist die Notwendigkeit für ein Vorabentscheidungsersuchen nicht erkennbar.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

2.4. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das BFG explizit der Rechtsprechung des VfGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023 folgt, liegt keine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung vor.

Graz, am 22. März 2023