



GZ. RV/0073-L/11, RV/0074-L/11,  
RV/0801-L/12, RV/0802-L/12,  
RV/0798-L/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen

**1)** der Fa. GM AG (Gruppenmitglied) als Rechtsnachfolgerin der Fa. E H GmbH, G,T, sowie der Fa. GT GmbH (Gruppenträgerin), G,T , beide vertreten durch Fa. T, O,L, vom 29. November 2010 gegen die Bescheide des durch die Amtsbeauftragte PR vertretenen Finanzamtes N vom 18. November 2010 betreffend **Feststellung Gruppenmitglied für die Jahre 2006 und 2007**, sowie

**2)** der Fa. GM AG, G,T, vertreten durch Fa. T, O,L, vom 30. März 2011 und 27. April 2012 gegen die Bescheide des durch die Amtsbeauftragte PR vertretenen Finanzamtes N vom 14. und 16. März 2011 sowie vom 2. April 2012 betreffend **Feststellung Gruppenmitglied für die Jahre 2008 bis 2010**

entschieden.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

**1.** Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist seit der Veranlagung 2004 Gruppenmitglied in der von der GT GmbH als Gruppenträgerin (= in der Folge kurz 2. Bw) geführten Unternehmensgruppe.

Die Unternehmensgruppe weist in den streitgegenständlichen Jahren folgende Beteiligungsstruktur auf:

Die Gruppenträgerin hält 99,71% der Anteile am Grundkapital der Bw, der GM AG (Landesgericht N, xxxx), die ihrerseits wiederum an einer Reihe von großteils in die Unternehmensgruppe eingebundenen beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (mehrheitlich) beteiligt ist.

Zu den Beteiligungen der GM AG zählte in den streitgegenständlichen Jahren 2006 und 2007 unter anderem auch die 100%ige Tochtergesellschaft E H GmbH (Landesgericht N, yyyy; Firmenbucheintragung am xyz). Diese erwarb neben bereits bestehenden anderen Beteiligungen im Jahr 2005 100% der Anteile an der Z s.r.o., Slowakei (in der Folge kurz Z). Die E war ab 2005, die Z ab 2006 Gruppenmitglied.

Mit Verschmelzungsvertrag und Hauptversammlungsbeschluss vom 17. Juni 2008 wurde die E H GmbH (in der Folge kurz E) als übertragende Gesellschaft mit der GM AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die GM AG (= Bw) trat damit als Gesamtrechtsnachfolgerin in sämtliche Rechtspositionen der E ein und hält seitdem auch unmittelbar die Beteiligung an der Z.

**2.** In der von der E eingereichten **Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -555.274,14 € ausgewiesen, wobei sich dieser Verlust zum Teil aus der Geltendmachung einer **Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#)** im Zusammenhang mit der slowakischen Tochtergesellschaft in Höhe von 366.666,67 € (außerbilanzielle Abrechnung laut KZ 9297) ergab.

Erläuternd wurde in einer Beilage darauf hingewiesen, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Beteiligungen gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß [Art. 43 EG-Vertrag](#) verstoße und somit gemeinschaftsrechtswidrig sei, weshalb auch für die ausländische Beteiligung an Z (Slowakei) eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 366.666,67 € (1/15 von 5.500.000,00 €) geltend gemacht worden sei.

**3.** Mit **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006**, E H GmbH RNF GM AG vom 10. September 2008 anerkannte das Finanzamt die geltend gemachte Firmenwertabschreibung unter Hinweis darauf, dass nach [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) eine solche nur bei Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft erfolgen könne, nicht und setzte das Einkommen des Gruppenmitgliedes mit -188.607,47 € fest.

**4.** Dagegen erhob die Gesellschaft mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2008 **Berufung** und begehrte die Anerkennung der strittigen Firmenwertabschreibung mit der Begründung, dass

deren Einschränkung auf die Beteiligung an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) gemeinschaftsrechtswidrig sei.

**5. Im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007, E H GmbH RNF GM AG** vom 24. März 2009 setzte das Finanzamt das Einkommen der Bw als Gruppenmitglied im Jahr 2007 mit 243.108,29 € fest und ließ – wie bereits im Jahr 2006 – die in der Erklärung des Gruppenmitgliedes für die slowakische Tochtergesellschaft geltend gemachte Firmenwertabschreibung im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) in Höhe von 314.612,13 € (1/15 von der Hälfte des 2007 angepassten Kaufpreises in Höhe von 5.109.591,00 €) abzüglich Korrektur der Firmenwert-AfA für 2006 in Höhe von 26.027,27 € außer Ansatz.

**6.** Dagegen erhob die Gesellschaft mit Schriftsatz vom 9. April 2009 ebenfalls **Berufung** und begehrte – abermals unter Hinweis auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Bestimmung des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) – die Anerkennung der strittigen Firmenwertabschreibung.

**7.** Nachdem beide Berufungen betreffend die Jahre 2006 und 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden waren, hob dieser die angefochtenen Bescheide mit Berufungsentscheidung vom 9. August 2010, RV/0445-L/09, RV/0446-L/09, gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos auf; dies deshalb, weil sie jeweils an den falschen Bescheidadressaten ergangen waren. Entsprechend der bis dahin herrschenden Verwaltungspraxis waren die angefochtenen Bescheide nämlich getrennt an das Gruppenmitglied und den Gruppenträger ausgefertigt worden; richtigerweise hätten die Feststellungsbescheide nach dem Gesetzeswortlaut des [§ 24a Abs. 2 KStG 1988](#) an das Gruppenmitglied **und** den Gruppenträger gerichtet sein müssen.

**8. Am 18. November 2010** erließ das Finanzamt mit den aufgehobenen Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2006 und 2007 vom 10. September 2008 bzw. 24. März 2009 gleichlautende **Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 und 2007**, die aber nun als Bescheidadressaten sowohl Gruppenträger (GT GmbH) als auch Gruppenmitglied (GM AG RNF E H GmbH = Bw) auswiesen.

**9. Mit Schriftsätzen vom 29. November 2010** erhoben sowohl die GT GmbH als Gruppenträgerin als auch die GM AG Rechtsnachfolger E H GmbH als Gruppenmitglied **Berufung** gegen die angeführten Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2006 und 2007 vom 18. November 2010.

Beide Gesellschaften begehrten die Anerkennung der beantragten Firmenwertabschreibung (2006 in Höhe von 366.666,67 €; 2007 in Höhe von 314.612,13 €) unter Hinweis auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Bestimmung [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#).

Beantragt wurde auch eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten

Berufungssenat.

Im Schriftsatz der Fa. GM AG RNF E H GmbH (= Gruppenmitglied und in der Folge als Bw bezeichnet) wurde folgende ausführliche Begründung vorgebracht:

### **I. Sachverhalt:**

*Die E H GmbH (im Folgenden kurz E) halte 100% an der slowakischen Z s.r.o.. Die Beteiligung sei bereits 2005 erworben worden. Die Z s.o.r. sei als 100%ige Tochter der E ab dem Wirtschaftsjahr 2006 in die steuerliche Gruppe der GT GmbH (Gruppenträger) einbezogen. Die E sei mit Verschmelzungsvertrag vom 17. Juni 2008 rückwirkend zum 31. Dezember 2007 mit der GM AG verschmolzen. Die GM AG sei nunmehr Rechtsnachfolger der E.*

*§ 9 Abs. 7 KStG sehe eine Firmenwertabschreibung nur für im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften vor. Demnach wäre eine Firmenwertabschreibung auf ausländische Beteiligungen nicht zulässig. Da diese Vorschrift nach ihrer Ansicht gemeinschaftsrechtswidrig sei, sei in der Steuererklärung 2006 der E eine Firmenwertabschreibung auf die ausländische Beteiligung Z s.r.o. in Höhe von 366.666,67 Euro (1/15 von der Hälfte des Kaufpreises in Höhe von 5.500.000,00 Euro) steuermindernd geltend gemacht worden.*

*Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Regelung in § 9 Abs. 7 KStG werde im Folgenden begründet und anhand von EuGH-Urteilen untermauert:*

### **II. Prüfung Gemeinschaftsrechtskonformität:**

*Eine Firmenwertabschreibung stehe gemäß § 9 Abs. 7 KStG nur zu, wenn eine Beteiligung an einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erworben werde. Diese Vorschrift behandle Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung resultiere ausschließlich aus dem Sitz des Gruppenmitgliedes. Die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts verböten jedoch Diskriminierungen im Sinne von nicht rechtfertigbaren Differenzierungen. Eine Diskriminierung liege vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleiche Situationen angewandt oder, anders gesagt, wenn vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt würden. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung sei nur zulässig, wenn sie gerechtfertigt werden könne und verhältnismäßig sei (Schuch, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 – gemeinschaftsrechtliche Sicht in: Bertl u.a., Immaterielle Vermögenswerte, 2006, S 282ff; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2002, Rz 72).*

*Nachfolgend würde zunächst das für den Diskriminierungstest anzuwendende Vergleichspaar ermittelt, anschließend werde untersucht, ob eine Diskriminierung vorliege, und zuletzt würden mögliche Rechtfertigungsgründe aufgezeigt:*

#### **a. Vergleichsbarkeitsprüfung/Diskriminierung**

*Der EuGH habe bereits in zahlreichen Urteilen ausgesprochen, dass sich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in einer objektiv vergleichbaren Lage befänden wie unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften (EuGH 15.7.2004, Rs [C-315/02](#), Lenz; EuGH 7.9.2004, Rs [C-319/02](#), Manninen; EuGH 12.12.2006, Rs [C-292/04](#), Test Claimants; EuGH 13.12.2005, Rs [C-446/03](#), Marks & Spencer; EuGH 29.3.2007, Rs [C-347/04](#), Rewe Zentralfinanz).*

*Sei jedoch eine vergleichbare Situation gegeben, so sei eine differenzierte Behandlung zwischen diesen Beteiligungen gemeinschaftsrechtlich unzulässig, sofern keine ausreichenden Rechtfertigungsgründe ins Treffen geführt werden könnten. Der EuGH habe dies in zahlreichen Urteilen bestätigt (EuGH 16.7.1998, Rs [C-264/96](#), Imperial Chemical Industries; EuGH 18.11.1999, Rs [C-200/98](#), X AB und Y AB) und einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit erkannt, wenn die Gewährung von steuerlichen Vorteilen auf Ebene der Muttergesellschaft vom Sitz der Tochtergesellschaft abhängig gemacht werde (Tumpel/Tissot, Die Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in: Quantschnigg ua,*

*Gruppenbesteuerung, 2005, S 476f).*

*Für den vorliegenden Fall würden diese Ausführungen bedeuten, dass die Beteiligung an einem inländisch unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied einer Beteiligung an einem ausländisch beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied gegenüber gestellt werden könne (vgl. auch in Lang, Marks & Spencer – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, in: SWI 2006, S 4).*

*Vergleiche man nun eine Beteiligung an einem inländischen Gruppenmitglied mit einer Beteiligung an einem ausländischen Gruppenmitglied, so ergebe sich aufgrund der Differenzierung bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG eine Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen. Diese Diskriminierung stelle einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar, da aufgrund des Umfangs der Beteiligung ein sicherer Einfluss auf die Entscheidungen des Gruppenmitgliedes möglich sei (vgl. in diesem Sinne EuGH 26.6.2008, Rs [C-284/06](#); Burda, EuGH 12.12.2006, Rs [C-446/04](#), Test Claimants) und die Beteiligung damit in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit falle.*

*Die Diskriminierung ergebe sich insbesondere dadurch, dass durch die Unmöglichkeit der Firmenwertabschreibung auf ausländische Beteiligungen für deren Investoren ein Zins- und Liquiditätsnachteil entstehe. Die vorliegende Ungleichbehandlung sei daher dazu geeignet, österreichische Gruppenträger bzw. –mitglieder vom Erwerb ausländischer Beteiligungen abzuhalten (vgl. Tumpel/Tissot, Die Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in: Quantschnigg ua, Gruppenbesteuerung, 2005, S. 477, sowie Schuch, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 – gemeinschaftsrechtliche Sicht, in: Bertl ua, Immaterielle Vermögenswerte, 2006, S. 284f). Eine Diskriminierung im Lichte der Niederlassungsfreiheit sei daher offensichtlich.*

*Weiters könne eine solche ebenso gut aus dem Blickwinkel der Beteiligungskörperschaft festgestellt werden. Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft finde leichter einen Käufer als eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, da der Käufer nur im ersten Fall eine Firmenwertabschreibung steuerwirksam geltend machen könne (vgl. Schuch, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 – gemeinschaftsrechtliche Sicht, in: Bertl ua, Immaterielle Vermögenswerte, 2006, S. 286).*

*Dass die Versagung der Firmenwertabschreibung eine unzulässige Diskriminierung darstelle, werde durch die bereits zu vergleichbaren Fällen ergangene Rechtsprechung des EuGH bestätigt. So habe dieser in der Rs Rewe Zentralfinanz (EuGH 29.3.2007, [C-347/04](#)) bspw. erkannt, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung der gebietsansässigen Muttergesellschaft, je nachdem ob sie Tochtergesellschaften im In- oder Ausland habe, nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. In diesem Fall habe der EuGH einen Liquiditätsnachteil, der einer Muttergesellschaft dadurch entstehe, dass Verluste von inländischen Tochtergesellschaften im Rahmen einer Teilwertabschreibung sofort und Verluste ausländischer Tochtergesellschaften erst zu einem späteren Zeitpunkt, etwa erst im Rahmen der Veräußerung geltend gemacht werden könnten, als eine gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Differenzierung angesehen. In diesem Urteil führe er aus, dass die steuerliche Situation der Muttergesellschaft, die eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat habe, ungünstiger sei, als wenn die Tochtergesellschaft im Inland niedergelassen sei. Durch eine solche unterschiedliche Behandlung entstehe der im Inland niedergelassenen Muttergesellschaft mit einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat ein Steuernachteil. Wegen dieses Unterschiedes könne eine Muttergesellschaft davon abgehalten werden, ihre Tätigkeiten über in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Tochtergesellschaften auszuüben (vgl. EuGH 29.3.2007, Rs [C-347/04](#), Rewe Zentralfinanz mit Verweis auf EuGH 18.9.2003, Rs [C-168/01](#), Bosal). Auch in der Rs Metallgesellschaft und Höchst (EuGH 8.3.2001, Rs [C-397/98](#)) habe der EuGH Liquiditätsnachteile als unzulässige Beschränkung gesehen.*

*Gemeinschaftsrechtlich zulässig wäre diese Differenzierung nur dann, wenn für sie ausreichende Rechtfertigungsgründe bestünden. Solche seien aber – wie nachfolgend dargestellt – nicht gegeben.*



## **b. Rechtfertigungsgründe:**

Als Rechtfertigung für den Ausschluss ausländischer Gruppenmitglieder von der Firmenwertabschreibung könnte zunächst vorgebracht werden, dass künftige Veräußerungsgewinne gemäß § 10 Abs. 3 KStG (sofern keine Option zur Steuerpflicht ausgeübt werde) – anders als Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Gruppenmitgliedern – nicht im Inland besteuert würden und somit auch ein realisierter Firmenwert nicht der Besteuerung unterliege. Dieser Argumentation sei allerdings die Rechtsprechung des EuGH in der Rs Bosal (EuGH 18.9.2003, [C-168/01](#)) entgegenzuhalten. In diesem Urteil führe der EuGH aus, dass es für die Gewährung von ertragssteuerlichen Vorteilen bzw. für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen unerheblich sei, ob der Sitzstaat der Muttergesellschaft über ein diesbezügliches Besteuerungsrecht verfüge oder nicht. Da auch Firmenwertabschreibungen als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Beteiligung anzusehen seien, könne der Ausschluss der Firmenwertabschreibung aufgrund des mangelnden Besteuerungsrechtes für eine Rechtfertigung der vorliegenden Differenzierung nicht verwendet werden.

Im Übrigen lehne der EuGH in ständiger Rechtsprechung einen derartigen Vorteilsausgleich als Rechtfertigungsgrund allgemein ab. Er halte dazu regelmäßig fest, dass eine gegen eine Grundfreiheit verstoßende nachteilige steuerliche Beurteilung grundsätzlich nicht mit einer anderen steuerlichen Vergünstigung gerechtfertigt werden könne (EuGH 18.7.2007, Rs [C-182/06](#), Peters-Lakebrink, EuGH 18.9.2003, Rs [C-168/01](#) Bosal). Vor diesem Hintergrund könne daher die Versagung der Firmenwertabschreibung für ausländische Gruppenmitglieder bereits dem Grunde nach nicht mit der späteren Nichtbesteuerung dieser Gewinne gerechtfertigt werden. In gleicher Weise könne somit auch die in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG vorgeschriebene und gemeinschaftsrechtlich ebenfalls äußerst bedenkliche unterschiedliche Ergebniszurechnung von in- und ausländischen Gruppenmitgliedern nicht dazu verwendet werden, eine Ungleichbehandlung im Rahmen der Firmenwertabschreibung zu rechtfertigen (vgl. Tumpel/Tissot, Die Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in: Quantschnigg ua, Gruppenbesteuerung, 2005, S. 477).

In selbiger Weise könne daher auch nicht eingewendet werden, dass die Firmenwertabschreibung in Bezug auf inländische Gruppenmitglieder zu einer Verminderung des Beteiligungsbuchwertes führe und daher im Falle einer späteren Veräußerung eine Art "Nachversteuerung" eintreten könne, welche bei ausländischen Gruppenmitgliedern wegen der Beteiligungsertragsbefreiung in § 10 Abs. 3 KStG nicht eingreife (sofern keine Option zur Steuerwirksamkeit abgegeben werde). Denn einerseits könne die Gewährung einer Begünstigung nicht damit gerechtfertigt werden, dass im Falle der Veräußerung kein Besteuerungsrecht bestehe. Andererseits führe der sofortige Abzug der Firmenwertabschreibung trotz der im Zeitpunkt der Veräußerung eintretenden Nachversteuerung zu einem mitunter erheblichen Stundungs- und Liquiditätsvorteil gegenüber ausländischen Gruppenmitgliedern. Stundungs- und Liquiditätsnachteile, die nur in Bezug auf ausländische Gruppenmitglieder eintreten, würden jedoch im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH in den Rs Rewe Zentralfinanz (C-347/04) und Metallgesellschaft und Höchst (C-397/98) einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellen.

Des Weiteren könne die diskriminierende Behandlung von ausländischen Gruppenmitgliedern auch nicht aufgrund des Territorialitätsprinzips gerechtfertigt werden. Zwar dürfe nach diesem Prinzip der Niederlassungsstaat inländische Gesellschaften mit ihrem gesamten weltweit erwirtschafteten Gewinn, ausländische Gesellschaften jedoch nur mit dem Gewinn aus der inländischen Tätigkeit besteuern. Dieses Prinzip rechtfertige allerdings nicht, dass der Niederlassungsstaat der Muttergesellschaft einen Vorteil, wie im gegenständlichen Fall die Berücksichtigung von Minderungen der in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven im Rahmen einer Firmenwertabschreibung auf Ebene der Muttergesellschaft verweigern könne, weil er den Gewinn ihrer ausländischen Tochtergesellschaft nicht besteuere (vgl. EuGH 29.3.2007, Rs [C-347/04](#), Rewe Zentralfinanz mit Verweis auf EuGH 13.12.2005, Rs [C-446/03](#), Marks & Spencer). Diese Rechtfertigung sei insbesondere deshalb nicht möglich, weil es sich bei der Besteuerung der Muttergesellschaft und des Gruppenmitglieds um zwei

*unterschiedliche Besteuerungsebenen handle. Die in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven beträfen nicht die Ebene der Tochtergesellschaft, sondern vielmehr jene der Muttergesellschaft. Die Nichtanerkennung der Firmenwertabschreibung auf Ebene der Muttergesellschaft könne daher nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Gewinn der ausländischen Tochtergesellschaft im Inland nicht versteuert würden.*

*Weitere Rechtfertigungsgründe seien nicht ersichtlich.*

*Insbesondere könne auch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle keine Rechtfertigung bieten, da im Anwendungsbereich der Amtshilferichtlinie eine effiziente Kontrolle gewährleistet sei.*

**10.** In der Folge erließ das Finanzamt die **Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2008, 2009 und 2010**, GM AG vom 14. März 2011, 16. März 2011 und 2. April 2012, im Rahmen welcher die Firmenwertabschreibung in Höhe von 427.930,57 € (2008), 369.736,46 € (2009) bzw. 370.552,41 € (2010) wiederum nicht anerkannt wurde.

**11.** Auch gegen diese Bescheide erhob die Bw mit Schriftsätzen vom 30. März 2011 und 27. April 2012 unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung betreffend 2007

#### **Berufung.**

**12.** Diese Berufungen wurden mit **Vorlageberichten** vom 8. August 2011 bzw. 9. Juli 2012 vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**13.** Im Rahmen des Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde im Zusammenhang mit dem Vorhalt der zuständigen Referentin, dass aufgrund der Steuerfreiheit von Erträgen und Vermögensvermehrungen von internationalen Schachtelbeteiligungen die grundsätzliche Abzugsfähigkeit aufgrund der Bestimmung des [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) in Frage zu stellen sei, zunächst telefonisch die Anwendbarkeit der zitierten Bestimmung erörtert, wobei vom steuerlichen Vertreter insbesondere die Qualität der Bestimmung des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) als lex specialis gegenüber [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) vorgebracht wurde; außerdem sei bei der Anwendung des Unionsrechtes im Zusammenhalt mit innerstaatlichem Recht das gelindere Mittel anzuwenden, weshalb die Firmenwertabschreibung bei einer ausländischen Beteiligung zunächst zugebilligt und in einem weiteren Schritt der Veräußerungserlös erfasst werden müsse. Dies sei auch so bei Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit internationalen Schachtelbeteiligungen gewesen.

Zum Hinweis auf die Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht wurde angemerkt, dass die Option auf effektive Wertschwankungen abziele, die Firmenwertabschreibung aber nur eine fiktive Betriebsausgabe ohne tatsächliche Wertänderung sei.

**14.** In einem mittels Mail übermittelten **Ergänzungsschreiben zu den bisherigen Berufungen vom 7. März 2013** brachte die steuerliche Vertreterin weitere Argumente

betreffend die Firmenwertabschreibung vor und hielt im Wesentlichen zusammenfassend Folgendes fest:

## **I. Innerstaatliches Gebot einer Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern**

### **1. und 2. Rechtsgrundlage/Sitz oder Ort der Geschäftsleitung**

Aufgrund der Bezugnahme auf die Beteiligung an einer "unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft" sei unstrittig, dass lediglich Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland liegen müssten, damit eine Firmenwertabschreibung an einer Kapitalgesellschaft möglich sei. Auch nach Ansicht der herrschenden Lehre werde für die Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung (nur) auf das Kriterium der unbeschränkten Steuerpflicht nach [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#) abgestellt (Verweise auf KStRL und Literaturstellen).

### **3. Internationale Schachtelbeteiligung**

#### **3.1. Doppelt ansässige Gesellschaften**

Eine internationale Schachtelbeteiligung bei doppelt ansässigen Gesellschaften liege bekanntlich auch immer dann vor, wenn eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland ihre Geschäftsführung im Inland habe. Solche doppelt ansässige Gesellschaften seien ausdrücklich vom Wortlaut des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) erfasst (wiederum Verweise).

Somit ergebe sich, dass unabhängig von europarechtlichen Überlegungen (gewisse) internationale Schachtelbeteiligungen jedenfalls Anwendungsfälle für die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 KStG seien. Weder in Verwaltungspraxis, Kommentierungen und Literatur werde als zusätzliches Kriterium für die Absetzbarkeit der Firmenwertabschreibung eine Option in die Steuerpflicht gefordert. Eine solche Voraussetzung wäre auch gänzlich sinnwidrig, werde doch gerade durch § 9 Abs. 7 KStG jegliche steuerwirksame Teilwertabschreibung und jeglicher steuerwirksame Veräußerungsverlust ausgeschlossen, die aber die einzigen rationellen Begründungen für das Ausüben einer Option in die Steuerpflicht einer Beteiligung sein könnten.

#### **3.2. Verdrängung von § 10 Abs. 3 Satz 1 und § 12 Abs. 2 KStG**

Die Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung bei einer internationalen Schachtelbeteiligung ergebe sich nicht nur aus § 9 Abs. 7 KStG, dem keine weiterführenden Kriterien für die Firmenwertabschreibung zu entnehmen seien, sondern auch aus der Systematik der verschiedenen innerstaatlichen Regelungen zueinander: Die Bestimmung des § 10 Abs. 3 Satz 1 ("sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen ... außer Ansatz") und des § 12 Abs. 2 KStG ("Aufwendungen ... nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen ... Vermögensvermehrungen ... in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen") seien generelle Normen, die durch die explizite Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung im oben angeführten Fall der nicht optierten internationalen Schachtelbeteiligung verdrängt würden, da nach allgemeinem Auslegungsverständnis die speziellere Regelung (des § 9 Abs. 7 KStG) der allgemeineren Regelung (des § 10 Abs. 3 Satz 1 bzw. § 12 Abs. 2 KStG) vorgehe.

#### **3.3. Andere internationale Schachtelbeteiligungen**

Selbiges Prinzip der **Unbeachtlichkeit des § 10 Abs. 3 Satz 1 und des § 12 Abs. 2 KStG** habe nicht nur im Fall von doppelt ansässigen Gesellschaften zu gelten (wo diese Sichtweise soweit ersichtlich unstrittig sei), sondern auch in jenen Fällen internationaler Schachtelbeteiligungen, für die ebenfalls nicht optiert worden sei. Auch in diesen Fällen dürften keine ansonsten dem Gesetz nicht entnehmbaren Hürden für die Inanspruchnahme der Firmenwertabschreibung geschaffen werden.

## **II. Unionswidrigkeit der Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern**

### **1. Allgemeines**

Die Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung bei internationalen Schachtelbeteiligungen, für die nicht optiert worden sei, sei auch **aus unionsrechtlichen Gründen zwingend**. Eine Beschränkung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften würde in evidenter Weise gegen die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit verstoßen. Es



läge eine klare Diskriminierung von beschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften vor. Inländische Gruppenträger bzw. Gruppenmitglieder würden davon abgehalten, in Beteiligungen an Gesellschaften zu investieren, die in Österreich nur der beschränkten Steuerpflicht unterlägen (Verweise auf Autorenmeinungen).

Derartige Diskriminierungen und/oder Beschränkungen seien nach der Rspr des EuGH jedoch nur dann zulässig, wenn die (i) unterschiedliche Behandlung Situationen betreffe, die nicht objektiv miteinander vergleichbar seien, oder wenn sie (ii) durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt seien. Außerdem müsse die Beschränkung (iii) geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und dürfe nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich sei (Verweis auf EuGH-Judikate).

## **2. Objektive Vergleichbarkeit**

Zwar habe der EuGH mehrfach ausgesprochen, dass sich in- und ausländische Tochtergesellschaften nicht in einer vergleichbaren Situation befänden. Diese Rspr sei jedoch nicht einschlägig. Schließlich betreffe die Firmenwertabschreibung ausschließlich die ertragsteuerliche Situation der im Inland ansässigen beteiligten Körperschaft und habe sich der österreichische **Gesetzgeber** mit Einführung der Gruppenbesteuerung **dazu entschieden, auch ausländische Gesellschaften bis zur ersten Ebene in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen**. Mit dieser Entscheidung habe der österreichische Gesetzgeber zugleich auch die **Vergleichbarkeit von Beteiligungen an in- und ausländischen Gesellschaften für Zwecke der Gruppenbildung implizit anerkannt**. Der EuGH habe bereits ausgesprochen, dass von einer vergleichbaren Situation auszugehen sei, wenn sich der nationale Gesetzgeber dazu entschieße, seine Besteuerungshoheit auf ausländische Gesellschaften auszudehnen (Verweis auf Rs Denavit International BV). Eine solche Entscheidung habe der nationale Gesetzgeber mit Ausweitung der Gruppenbesteuerung auf die erste Auslandsebene jedenfalls getroffen. Eine **vergleichbare Situation sei daher jedenfalls gegeben**.

## **3. Keine zwingenden Gründe des öffentlichen Interesses**

Naheliegender erscheine in diesem Zusammenhang der Rechtfertigungsgrund der **Kohärenz**, zumal **Wertsteigerungen von inländischen Beteiligungen generell steuerpflichtig** seien und eine vorgenommene Firmenwertabschreibung im Falle einer späteren Veräußerung daher zu einer Nachversteuerung führe, während **Wertsteigerungen von internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich unbeachtlich** seien, **sofern keine Option zur Steuerwirksamkeit nach § 10 Abs. 3 KStG ausgeübt** worden sei. Es könnte sohin eine Rechtfertigung in der Steuerneutralität gesehen werden, sofern keine Option ausgeübt worden sei. Dieser Rechtfertigungsgrund könne jedoch nach einer genaueren Analyse **nicht schlagend** werden.

a) Der für das Kohärenzargument erforderliche **unmittelbare Zusammenhang zwischen Firmenwertabschreibung** einerseits und **Steuerpflicht des Veräußerungsgewinnes** andererseits sei **nicht in allen Fällen** gegeben. So werde die Firmenwertabschreibung bei doppelt ansässigen Gesellschaften auch dann gewährt, wenn keine Option zur Steuerwirksamkeit abgegeben worden sei. Wollte man sich auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz stützen, wäre ein solcher lückenloser Zusammenhang erforderlich.

b) In seinem Urteil in der Rs Bosal (18.9.2003, Rs C-168/01) habe der EuGH festgestellt, dass **Aufwendungen, die bei Inlandsbeteiligungen zum Abzug zugelassen werden, auch bei Auslandsbeteiligungen abzugsfähig sein müssen**. Der EuGH habe die Abzugsfähigkeit somit pauschal – also **unabhängig von der steuerlichen Beurteilung der Veräußerungsgewinne** – festgestellt.

c) Die Firmenwertabschreibung sei schließlich auch **nach dem Gesetzeswortlaut nicht an die Ausübung einer Option geknüpft**. Dies sei auch insofern sachlogisch, als während der Gruppenzugehörigkeit vorgenommene Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste ohnedies unberücksichtigt blieben. Eine Optionsausübung sei daher nur für Zeiträume außerhalb der Gruppenzugehörigkeit relevant, für welche aber keine Firmenwertabschreibung zustünde. Vor diesem Hintergrund könne einem Steuerpflichtigen daher auch nicht

vorgehalten werden, dass für die Firmenwertabschreibung eine Optionsausübung notwendig gewesen wäre.

Insgesamt könne der **Ausschluss der Firmenwertabschreibung** auf ausländische Gruppenmitglieder daher **nicht mit Kohärenzargumenten gerechtfertigt** werden.

#### **4. Beschränkung nicht verhältnismäßig**

Selbst wenn man die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder als kohärent mit der Steuerneutralität der Beteiligung im Falle der Nichtausübung der Option ansehen würde, wäre die **Regelung** (dh der pauschale Ausschluss von beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern von der Firmenwertabschreibung) **jedenfalls nicht verhältnismäßig**. Die Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder führe nämlich selbst im Falle der späteren Nachversteuerung bei Veräußerung der Beteiligung zu einem erheblichen Zinsvorteil. Soweit die Beteiligung nicht veräußert werde, könne sich dieser Zinsvorteil sogar in einen permanenten Steuervorteil wandeln. Dieser Zinsvorteil würde bei Anschaffung von Beteiligungen an beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften generell entfallen, wenn für diese keine Firmenwertabschreibung erlaubt würde. Nach der Rspr des EuGH führten jedoch auch Zinsnachteile zu unzulässigen Beschränkungen (siehe zB Rs Metallgesellschaft und Hoechst). Die Rspr des EuGH zur Symmetriethese (vgl. Rs Lidl Begium), die Liquiditätsnachteile zulasse, sei insoweit nicht einschlägig, als sich diese aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnis zweier Mitgliedsstaaten ergäben und Ausfluss des Territorialitätsprinzips seien; im Fall der Firmenwertabschreibung seien jedoch ausschließlich österreichische Besteuerungsrechte betroffen.

Im Ergebnis müsste zur Herstellung einer **unionskonformen Besteuerung, die dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genüge**, daher auch auf Beteiligungen an beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern – und zwar **unabhängig von einer Optionsausübung nach § 10 Abs. 3 KStG – zunächst eine Firmenwertabschreibung zugelassen werden**, die nachfolgend – analog zum Inlandsfall – durch eine Nachversteuerung im Falle der Veräußerung aufgeholt werden könnte.

#### **III. Keine systemwidrige einseitige Begünstigung**

Hätte der Gesetzgeber die Europarechtswidrigkeit erkannt, hätte er wohl nicht nur eine europarechtskonforme Regelung geschaffen (dh die Firmenwertabschreibung auch auf ausländische Beteiligungskörperschaften ausgedehnt), sondern auch eine explizite **Nachversteuerungsregelung** bei Verkauf einer solchen Beteiligung geschaffen. Dies ergebe sich unstrittig, weil es in österreichischen Steuergesetzen eine Reihe von ähnlichen Bestimmungen gebe; zB

- temporärer Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste bei DBA mit Befreiungsmethode basierend auf dem VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2001, [99/14/0217](#) (nunmehr § 2 Abs. 8 EStG);
- temporäre Verlustverwertung ausländischer Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs. 6 KStG;
- insbesondere die Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung selbst bei gewissen Umgründungen (§ 9 Abs. 7 6. TS).

Aufgrund dieser Bestimmungen sei im Wege der Auslegung (**Gesetzesanalogie durch echte Lücke**) eine Nacherfassung geboten: Aufgrund der Nähe der Firmenwertabschreibung bei internationaler Schachtelbeteiligung zur Nachversteuerung gemäß § 9 Abs. 7 6. TS KStG sollte damit eine **Nacherfassung im Fall eines Verkaufs** (statt Untergang wie in § 9 Abs. 7 6. TS KStG) der Beteiligung erfolgen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschied zwischen Buchwert und Verkehrswert Deckung finde.

Eine solche Nacherfassung erlaube wohl auch der vom VwGH in seiner jüngeren Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der **geltungserhaltenden Reduktion**. Danach bleibe eine nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht stehe und erreiche die Verdrängung daher bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreiche, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (VwGH 25.10.2011, [2011/15/0070](#), VwGH 17.4.2008, [2008/15/0064](#)). Wie angeführt würde die Nichtgewährung einer Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern jedenfalls gegen den

*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen, da ihnen andernfalls der mit der Firmenwertabschreibung verbundene **Zinsvorteil versagt würde**. Die Verdrängungswirkung könne sich im Hinblick auf die zitierte VwGH-Rechtsprechung daher darauf beschränken, dass zunächst zwar eine Firmenwertabschreibung zuzugestehen sei, im Veräußerungsfall jedoch – analog zu inländischen Gruppenbeteiligungen – eine **Nacherfassung** zulässig sei.*

Die Unterlagen des beim Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Berufungsverfahrens wurden der Amtspartei zur Kenntnis übermittelt. Eine Stellungnahme wurde nicht mehr abgegeben.

Mit **Faxschreiben vom 28. März 2013** wurde von der steuerlichen Vertreterin im Namen beider Bw der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I) Verbindung der Berufungsverfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für die Jahre 2006 und 2007:**

Gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2006 und 2007 vom 18. November 2010 wurde mit Schriftsätzen vom 29. November 2010 sowohl von der Fa. GM AG als Rechtsnachfolgerin der Fa. E H GmbH (= Gruppenmitglied) als auch von der Fa. GT GmbH (= Gruppenträgerin) Berufung erhoben.

*Gemäß **§ 277 BAO** sind Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden, wenn ein Bescheid von mehreren Berufungswerbern angefochten ist oder gegen einen Bescheid mehrere Berufungen eingebracht wurden. Ist auch nur über eine solcher Berufungen nach § 282 Abs. 1 BAO vom gesamten Berufungssenat (§ 270 Abs. 5) zu entscheiden, so obliegt diesem Berufungssenat auch die Entscheidung über die anderen Berufungen.*

Da im gegenständlichen Fall gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2006 und 2007 sowohl von der Gruppenträgerin als auch vom Gruppenmitglied – zudem wegen desselben Streitpunktes – Berufung erhoben wurde, waren diese gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

#### **II) Streitpunkt:**

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die Frage, ob

- die vom österreichischen Gesetzgeber in § 9 Abs. 7 2. Satz KStG 1988 festgelegte Einschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung einer **Firmenwertabschreibung** auf Beteiligungen an "unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften" wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG-Vertrag

(nunmehr Art. 49 AEUV) unionsrechtswidrig sei und

- deswegen in **unionsrechtskonformer Interpretation** der Bestimmung des § 9 Abs. 7

2. Satz KStG 1988 eine Firmenwertabschreibung auch im Zusammenhang mit der Anschaffung von ausländischen Beteiligungen innerhalb des Gemeinschaftsgebietes wie der gegenständlichen Beteiligung an der slowakischen Z geltend gemacht werden könne.

### **III) Sachverhalt:**

Die GM AG (= Bw) ist seit 2004 Gruppenmitglied der von der GT GmbH als Gruppenträgerin (= 2. Bw hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007) geführten **Unternehmensgruppe**, wobei die Gruppenträgerin 99,71% der Anteile am Grundkapital dieses Gruppenmitgliedes trägt.

Die Bw ist ihrerseits an einer Reihe von größtenteils in die Unternehmensgruppe eingebundenen beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (mehrheitlich) beteiligt.

Zu diesen Beteiligungen gehörte unter anderem auch die 100%ige Tochtergesellschaft E H GmbH (=E), die 2005 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen worden war. Die E war ab 2005 auch Gruppenmitglied.

Ebenfalls im Jahr 2005 erwarb sie 100% der Anteile an der slowakischen Firma Z s.r.o. (= Z), wobei bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 keine Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung abgegeben wurde.

Die Slowakei ist seit 2004 Mitglied der Europäischen Union.

Ab dem Jahr 2006 wurde die Z als Gruppenmitglied in die steuerliche Gruppe der GT GmbH (= Gruppenträgerin) einbezogen.

Mit Vertrag vom 17. Juni 2008 verschmolz die E rückwirkend per 31.12.2007 mit der GM AG, womit die GM AG (= Bw) als Gesamtrechtsnachfolgerin in sämtliche Rechtspositionen der E eintrat und seitdem auch die Beteiligung an der Z unmittelbar hält.

Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen 2006 bis 2010 wurde zunächst von der E, später von deren Rechtsnachfolgerin GM AG (=Bw) jeweils eine **Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988** im Zusammenhang mit der slowakischen Tochtergesellschaft Z in Höhe von jeweils 1/15 der Hälfte des (angepassten) Kaufpreises von 5.500.000,00 € geltend gemacht.

Im Rahmen der für die Jahre 2006 bis 2010 ergangenen **"Feststellungsbescheide Gruppenmitglied"** betreffend die E bzw. die GM AG als deren Rechtsnachfolgerin wurde diese geltend gemachte Firmenwertabschreibung unter Hinweis auf § 9 Abs. 7 KStG 1988,

wonach eine solche nur bei Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erfolgen könne, nicht anerkannt.

In ihren gegen diese Bescheide gerichteten Berufungen wendete die Bw (wie auch die 2. Bw in ihren Berufungen betreffend die Jahre 2006 und 2007) ein, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf inländische Beteiligungen gegen die **Niederlassungsfreiheit** gemäß Art. 43 EG-Vertrag, nunmehr Art. 49 AEUV verstoße und somit **unionsrechtswidrig** sei.

#### IV) Rechtliche Beurteilung:

**§ 9 Abs. 7 KStG 1988** lautet folgendermaßen:

*"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) 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 aufgrund 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."*

Im gegenständlichen Fall wurde die Berechtigung der Bw zur Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung aufgrund der zitierten Bestimmung vom Finanzamt deswegen **verwehrt, weil die Beteiligung nicht an einer** – wie vom gesetzlichen Tatbestand gefordert – **"unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft"** besteht.

Dass es sich bei der slowakischen Z als ausländische Körperschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaft handelt, ist unstrittig.

Die Bw vermeinten jedoch, in dem Umstand, dass die Vornahme einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nur für Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorgesehen ist, einen unionsrechtswidrigen **Verstoß gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit** zu erblicken, da Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (= beschränkt steuerpflichtig) dadurch gegenüber Beteiligungen an inländischen Körperschaften benachteiligt seien.

Der Grundsatz der Niederlassungsfreiheit ist in Artikel 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), vormals in Artikel 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EGV), geregelt.

Nach diesem Artikel *"sind die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten"*.

**Hierzu wurden vom Unabhängigen Finanzsenat folgende rechtliche Erwägungen angestellt:**

**1.** Die Bw vereinen in ihrer Ansicht, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG, nunmehr Art. 49 AEUV bedeute, die Meinung namhafter Autoren hinter sich, wobei diese z.T. darüber hinausgehend auch einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit für möglich erachten (*Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 441ff; *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, 359; *Tumpel/Tissot* in Quantschnigg u.a., Gruppenbesteuerung, Wien 2005, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, 474ff; *Hofstätter* in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien 2007, 273ff;).

**2.** Die Einführung der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde in den Gesetzesmaterialien mit **zweierlei Gesichtspunkten**

begründet:

Einerseits sollte dadurch "im Interesse des Standortes Österreich eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung erreicht werden" (= ökonomisches Argument der Standortförderung), andererseits sollte damit der Erwerb einer Beteiligung dem Erwerb eines Betriebes "gleichgestellt" werden (= rechtspolitisches Argument der Gleichstellung mit dem Erwerb eines Betriebes, dh Gleichstellung von "asset deal" und "share deal"; siehe hiezu EB zum StRefG 2005, 451 BlgNR, XXII. GP, 26; *Steiner/Vock* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988 - Kommentar, Rz 685 zu § 9; *Doralt* in RdW 2005, 50ff).

**3.** Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe stellt grundsätzlich einen systematischen Fremdkörper im Ertragsteuerrecht dar; es besteht dogmatisch gesehen kein Zusammenhang mit dem Gruppenbesteuerungsregime.

Die Firmenwertbehandlung in der Unternehmensgruppe ist eine rein steuerrechtliche, sie ist also vollkommen losgelöst von der unternehmensrechtlichen Bilanzierung der Beteiligung. Sie führt zu einer laufenden steuerwirksamen Verminderung des Beteiligungsbuchwertes unabhängig von der Werthaltigkeit der Beteiligung. Weil dadurch der steuerliche Buchwert der Beteiligung absinkt, kommt es im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung zu einem höheren Veräußerungsgewinn und damit zu einer Art "**Nachversteuerung**". Im Ergebnis führt sie also zu einer Steuerstundung.

Wenn alle Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, ist sie zwingend vorzunehmen (siehe *Steiner/Vock*, a.a.O., Rz 687ff zu § 9 und die dort zit. Lit.).

**4.** Die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften rief – darin ist den Bw zuzustimmen – in der herrschenden Lehre massive **Bedenken auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene** hervor, die in zahlreichen Äußerungen namhafter Autoren in der Literatur ihren Niederschlag fanden bzw. finden (siehe hiezu oben Pkt. 1.).

**5.** Danach erscheint die Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowohl im Hinblick auf den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit bedenklich (siehe *H. Mayer* in Mühlehner/Zöchling, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Sonderheft, Linde, Wien 2004, 31) als auch vor allem – dieser Ansicht sind auch die Bw – im Hinblick auf den **Grundsatz der Niederlassungsfreiheit** gemäß Art. 49 AEUV (siehe in *Steiner/Vock*, KStG 1988, Rz 731 zu § 9 angeführte Autoren), da durch diese Norm eine Differenzierung zwischen Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorgenommen werde. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung folge daher ausschließlich aus dem Sitz oder dem Ort der Geschäftsleitung.

**6.** Die Norm behandle Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ungleich.

Somit sei als **Vergleichspaar** im Zusammenhang mit der unionsrechtlichen Prüfung im Hinblick auf einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit auch die **Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft und jene an einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft** heranzuziehen (*Schuch*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 KStG aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in Bertl ua, Immaterielle Vermögenswerte, Wien 2006, S. 284f).

**7.** Die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts verbieten Diskriminierungen im Sinne von nicht rechtfertigbaren Differenzierungen (*Schuch*, a.a.O., 283).

**Zusammenfassend** wurden in diesem Zusammenhang mehrere Aspekte diskutiert; nach Ansicht der Bw sowie überwiegender Autorenmeinungen liegen im Ergebnis aber aus folgenden Erwägungen keine ausreichenden Rechtfertigungsgründe für eine Ausnahme vom unionsrechtlichen Grundsatz der Niederlassungsfreiheit vor (siehe *Steiner/Vock*, a.a.O., Rz 732ff zu § 9):

- Dem Argument, dass es **gar nicht erforderlich** gewesen wäre, ausländische Körperschaften überhaupt als Gruppenmitglieder zuzulassen, sei entgegen zu halten, dass der Gesetzgeber diese Entscheidung nun einmal getroffen habe, was zur Folge haben müsse, dass ausländische Körperschaften innerhalb der Unternehmensgruppe nicht diskriminiert werden dürften.

- Das Argument der beabsichtigten **Gleichstellung von "share deal" und "asset deal"** könne ebenfalls nicht zum Erfolg führen, weil eine Firmenwertabschreibung auch bei Anschaffung eines Betriebes aus einem Staat, mit dem entweder kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsmethode bestehe, sowie im Fall der Verlustträchtigkeit der ausländischen Betriebsstätte möglich sei.

- Die Tatsache, dass Gewinne aus der Veräußerung einer ausländischen Beteiligung bei Nichtausübung der Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 in Österreich nicht steuerbar seien, könne im Hinblick auf die Judikatur des EuGH ebenfalls keinen Rechtfertigungsgrund darstellen, zumal die **Kohärenz** durchbrochen sei, wenn der Erwerber die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausübe (*Schuch*, a.a.O., 287).

In diesem Zusammenhang wiesen die Bw auf das Urteil in der Rs Bosal, EuGH 18.9.2003, [C-168/01](#), hin, wonach es für die Gewährung von ertragssteuerlichen Vorteilen bzw. für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen unerheblich sei, ob der Sitzstaat der Muttergesellschaft über ein diesbezügliches Besteuerungsrecht verfüge oder nicht.

- Das Argument von Wiesner, dass die Einschränkung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften insofern gerechtfertigt sei, als es nur bei diesen zu einer **Vollintegration der Ergebnisse** komme, (*Wiesner* in RWZ 2004,36) könne ebenfalls keinen Rechtfertigungsgrund darstellen.

- Dies gelte jedenfalls auch für die Tatsache, dass an der Bemessungsgrundlage der Firmenwertabschreibung im Fall von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern u.U. Zweifel bestehen könnten.

**8.** Den Bw und den zitierten Autoren kann nun nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zunächst jedenfalls darin beigelegt werden, dass eine unterschiedliche Behandlung der Beteiligung an einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in Österreich (= unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988) und einer Beteiligung an einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem anderen EU-Staat – wie im gegenständlichen Fall in der Slowakei – (= beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 KStG 1988) im Hinblick auf einen Verstoß gegen die unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten **hinterfragungswürdig** erscheint.

**9.** Ebenso wurde nach h.o. Ansicht von ihr das zur Prüfung der Unionsrechtmäßigkeit herangezogene Vergleichspaar „Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft“ und „Beteiligung an einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft“ richtig gewählt und ist eine Ungleichbehandlung aufgrund der gesetzlichen Anordnung des § 9 Abs. 7 2. Satz KStG 1988 in diesem Zusammenhang evident.

Vergleicht man nämlich beide Situationen, kommt man zum Ergebnis, dass nur beim Erwerb einer Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft entweder ein Zins- oder Liquiditätsvorteil oder – wenn es nie zur Veräußerung der Beteiligung kommt – ein endgültiger Steuervorteil lukriert werden kann. Der Erwerber wird beim Erwerb einer Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft begünstigt, der Veräußerer einer solchen Beteiligung findet leichter einen Käufer, kann leichter Kapital aufbringen. Weiters wird der Zuzug der Zielgesellschaft ins Inland begünstigt, der Wegzug der Zielgesellschaft hingegen steuerlich unattraktiver gemacht (*Weninger*, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals, Wien 2008, 145).

Die aus der fraglichen Regelung resultierende unterschiedliche steuerliche Behandlung und die nachteilige steuerliche Situation, die sich daraus für die in Österreich ansässige Muttergesellschaft mit einer in einem anderen Mitgliedsstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft ergibt, kann somit die **Ausübung der Niederlassungsfreiheit** durch die Muttergesellschaften dadurch **beeinträchtigen**, dass sie sie davon abhalten, eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat zu gründen, zu erwerben oder zu

behalten. Wird nämlich infolge steuerlicher Ungleichbehandlung in einem Mitgliedsstaat der Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in diesem durch in anderen Mitgliedsstaaten ansässige Gesellschaften weniger attraktiv und könnten diese deswegen hierauf verzichten, so stellt dies grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar (siehe EuGH 14.12.2006, [C-170/05](#), *Rs Denavit Internationaal BV*). Insofern liegt im gegenständlichen Fall eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV vor.

**10.** Eine solche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kann nur zulässig sein, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch **zwingende Gründe des Allgemeininteresses** gerechtfertigt ist (siehe zB auch *Weninger*, a.a.O., 146). In einem solchen Fall muss aber außerdem ihre Anwendung zur Erreichung des damit verfolgten Zieles geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hiezu erforderlich ist (EuGH 29.3.2007, [C-347/04](#), *Rs Rewe Zentralfinanz*, Rz 37; EuGH 13.12.2005, [C-446/03](#), *Rs Marks & Spencer*, Rz 35 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie EuGH 12.9.2006, [C-196/04](#), *Rs Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rz 47).

**11.** Unter Punkt 7. (siehe oben) wurden zusammenfassend derartige Rechtfertigungsgründe dargestellt, die die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aus Gründen des Allgemeininteresses erlauben sollten.

**12.** Nach überwiegender Meinung der bereits zitierten Autoren sind aber die dargestellten Gründe nicht geeignet, die durch die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften hervorgerufene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen.

**13.** Eine **Prüfung der möglichen Rechtfertigungsgründe** durch den Unabhängigen Finanzsenat unter Einbeziehung der vorliegenden Literaturmeinungen und der Rechtsprechung des EuGH führte zu folgendem Ergebnis:

**13.1.** Dem Argument, dass es gemeinschaftsrechtlich **gar nicht erforderlich** gewesen wäre, ausländische Körperschaften als Gruppenmitglieder zuzulassen, und insofern der Ausschluss der nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder von der Firmenwertabschreibung gerechtfertigt sei, kann nicht gefolgt werden.

Gemäß Art. 49 AEUV sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates verboten.

Ergibt sich aufgrund der geltenden Gesetzeslage eine derartige Beschränkung, so liegt ein Verstoß gegen diesen Grundsatz der Niederlassungsfreiheit vor.

Wenn der Gesetzgeber einmal die Entscheidung getroffen hat, dass ausländische



Körperschaften ebenso Gruppenmitglied sein können wie inländische, so dürfen ausländische Körperschaften innerhalb der Unternehmensgruppe **im Rahmen der geltenden Gesetzeslage** nicht diskriminiert werden (siehe hierzu auch *Steiner/Vock*, a.a.O., Rz 733 zu § 9).

**13.2.** Wie unter Punkt 7. ausgeführt, kann auch die beabsichtigte **Gleichstellung von „share deal“ und „asset deal“** tatsächlich keinen geeigneten Rechtfertigungsgrund darstellen, zumal auf unionsrechtlicher Ebene das Vergleichspaar „Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft“ und „Beteiligung an einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft“ heranzuziehen ist.

Art. 49 impliziert durch sein Verbot der Beschränkung der freien Niederlassungsfreiheit dieses Vergleichspaar. Die Beschränkung wurzelt nämlich ausschließlich im Sitz oder Ort der Geschäftsleitung der Zielkörperschaft (siehe auch *Weninger*, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals, Wien 2008, 145).

Nach *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in Lang ua, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien 2007, 274f, ist aufgrund der Unterschiede auf Tatbestands- und Rechtsfolgenebene schon im rein innerstaatlichen Fall der Firmenwert bei einem Asset Deal nicht mit dem Firmenwert bei einem Share Deal im Rahmen der Unternehmensgruppe vergleichbar, weshalb dieses Vergleichspaar auch nicht für den grenzüberschreitenden Sachverhalt herangezogen werden kann (in diesem Sinne auch *Schuch*, a.a.O., 285).

Da eine Firmenwertabschreibung bei Anschaffung eines Betriebes aus einem Staat, mit dem entweder kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht, sowie im Fall der Verlustträchtigkeit der ausländischen Betriebsstätte jedoch möglich ist, kann die Versagung einer Firmenwertabschreibung nicht stichhaltig begründet werden (*Steiner/Vock*, a.a.O., Rz 734 zu § 9 unter Hinweis auf *Tumpel/Tissot*, a.a.O., Tz 37, und *Hofstätter/Plansky*, RWZ 12/2004/91, 359).

**13.3.** Dass an der Bemessungsgrundlage der Firmenwertabschreibung bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern unter Umständen **Zweifel** bestehen könnten, kann nach der Rechtsprechung des EuGH (siehe zB EuGH 29.3.2007, [C-347/04](#), *Rs Rewe Zentralfinanz*, Rz 55) nicht rechtfertigen, dass der Mitgliedsstaat diesen Abzug von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig machen kann, je nachdem, ob die Beteiligungen im Inland oder in einem anderen Mitgliedsstaat niedergelassene Tochtergesellschaften betreffen (in diesem Sinne auch *Tumpel/Tissot*, a.a.O., Tz 38; *Weninger*, a.a.O., 147; *Schuch*, a.a.O., 287, wo vor allem auch darauf hingewiesen wird, dass die Firmenwertabschreibung nicht als Maßnahme der Missbrauchsbekämpfung angesehen werden kann).

**13.4.** Das Argument, dass es nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zu einer **Vollintegration der Ergebnisse** komme (siehe *Wiesner* in RWZ 2004, 36), fußt auf der Tatsache, dass inländische Gruppenmitglieder während ihrer Gruppenzugehörigkeit fiktiv – aufgrund der 100%igen Ergebniszurechnung – ihre ertragsteuerliche Eigenständigkeit verlieren, wohingegen von ausländischen Gruppenmitgliedern nur Verluste in Höhe der Beteiligung zuzurechnen sind, die zugleich gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 der Nachversteuerung unterliegen.

Dem ist aber laut *Tumpel/Tissot*, a.a.O., 477, zu Recht entgegenzuhalten, dass die Gruppenmitglieder ihre Steuersubjektivität beibehalten und dass ihr steuerliches Ergebnis dem Gruppenträger auf der Grundlage der evidenzmäßig zu erstellenden Körperschaftsteuererklärungen zugerechnet wird. Des Weiteren kann die gemeinschaftsrechtlich äußerst bedenkliche Differenzierung in der Zurechnung steuerlicher Ergebnisse in- und ausländischer Gruppenmitglieder nicht dazu verwendet werden, eine Ungleichbehandlung im Rahmen der Firmenwertabschreibung zu rechtfertigen.

**13.5.** Schließlich war zuletzt der aus ho. Sicht auf unionsrechtlicher Ebene am ehesten tragfähige **Rechtfertigungsgrund der Kohärenz**, dem auch in der Literatur das Hauptaugenmerk und die umfangreichsten Ausführungen gewidmet wurden, zu prüfen:

**13.5.1.** Fest steht, dass Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften im "Gruppenfall" auch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (internationale Schachtelbeteiligung) erfüllen, weil jene zur Gruppenbildung hinsichtlich der finanziellen Verbindung im Sinne des § 9 Abs. 4 und 5 KStG 1988 über die in § 10 Abs. 2 KStG 1988 normierte Mindestbeteiligungsquote von 10% hinausgehen und auch die Mindestbestandsdauer einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 10 KStG die von § 10 Abs. 2 KStG 1988 verlangte Mindestbeteiligungsdauer von einem Jahr übersteigt (*Schuch*, a.a.O., 287; *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in: Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien 2007, 277).

**13.5.2.** Dass im gegenständlichen Fall die geforderten Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung gegeben sind, ist unbestritten. Das Beteiligungsausmaß beträgt 100%, die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mehr als einem Jahr ist erwiesen (Beteiligung seit 2005); nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können ohnehin nur dann Gruppenmitglieder sein, wenn sie mit einer inländischen Körperschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind (siehe § 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich).

**13.5.3.** Die Qualifikation als internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 bedeutet aber nach dem 1. Satz dieser Bestimmung, dass **jegliche Gewinnanteile aus dieser Beteiligung von der Körperschaftsteuer befreit sind.**

**13.5.4.** Des Weiteren ergibt sich aus der Qualität der internationalen Schachtelbeteiligung auch eine **Steuerneutralität von Wertänderungen des Vermögensstammes.**

**§ 10 Abs. 3 KStG 1988** lautet folgendermaßen:

*"Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Gewinne, Verluste und sonstige **Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz.** Dies gilt nicht für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste, die durch den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Gesellschaft (Körperschaft) veranlasst werden. Die Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:*

*1. Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (**Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung**).*

*2. Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen.*

*3. Die Option kann nicht widerrufen werden.*

*...."*

**Es steht sohin fest, dass ein allfälliger Veräußerungsgewinn steuerfrei wäre, es sei denn, es würde gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 zur Steuerwirksamkeit optiert.**

Im gegenständlichen Fall wurde keine Optionserklärung abgegeben. Das ergibt sich aus der Aktenlage und ist unbestritten.

Damit ist evident, dass sich aus der gegenständlichen Beteiligung keine steuerpflichtigen Einnahmen ergeben können, was wiederum bedeutet, dass die Firmenwertabschreibungen nur **Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Einnahmen bzw. Vermögensvermehrungen** darstellen können.

**13.5.5. Auf innerstaatlicher Ebene** ergibt sich in diesem Zusammenhang aus **§ 12 Abs. 2 KStG 1988** eine klare Rechtsfolge:

Solche Aufwendungen (mit Ausnahme der unter § 11 Abs. 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben – hierunter fällt die Firmenwertabschreibung nicht!) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

Diese Regelung ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie des objektiven Nettoprinzip – Prinzipien, auf welchen jedes Ertragssteuersystem fußt – und findet

grundsätzlich auch im Rahmen des Gruppenbesteuerungsregimes Anwendung (siehe *Plansky* in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 12 Rz 69).

Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang der Firmenwertabschreibung mit einem steuerfreien Veräußerungsgewinn im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG 1988 ergibt sich schon allein aus der Formulierung der Gesetzesstelle.

Durch die mit der Firmenwertabschreibung einhergehende Minderung des Buchwertes der Beteiligung ist gewährleistet, dass sich ein zukünftiger Veräußerungsgewinn erhöht und damit der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung bei einer späteren Beteiligungsveräußerung weitgehend korrigiert wird (siehe hiezu *Mayr* in Lang/Schuch/Staringer, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien 2007, 27f).

**13.5.6.** Die dargestellte Rechtsfolge auf innerstaatlicher Ebene war in der Folge noch einer unionsrechtlichen Prüfung zu unterziehen, zumal nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (siehe *R<sub>s</sub> Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rz 21 und die dort zit. Jud.).

Die Ausführungen unter Punkt 13.5.5. legten jedenfalls eine eingehende Prüfung im Hinblick auf das Vorliegen des **Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz auf unionsrechtlicher Ebene** nahe:

Im Sinne der Kohärenz wäre die Firmenwertabschreibung als steuerlicher Vorteil zu sehen, der dem steuerlichen Nachteil der Erhöhung des Veräußerungsgewinnes gegenübersteht. Bei Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften wäre die Firmenwertabschreibung einerseits nicht zulässig (Nachteil), andererseits würde der Veräußerungsgewinn nach § 10 Abs. 2 KStG 1988 auch nicht besteuert (Vorteil; siehe *Schuch*, a.a.O., 287).

Auf diesen Zusammenhang weist auch *Mayr* in Lang/Schuch/Staringer, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien 2007, 27f, hin, indem er ausführt, dass eine Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder einen Widerspruch in sich bedeuten würde, weil dann firmenwertabgeschriebene Auslandsbeteiligungen steuerneutral veräußert werden könnten.

**13.5.7.** Im überwiegenden Teil der Literatur wird das Vorliegen des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz aber abgelehnt; dies insbesondere deswegen, weil diese jedenfalls durchbrochen wäre, wenn der Steuerpflichtige die Option gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausübe (siehe *Schuch*, a.a.O., 287).

Dieser Argumentation kann man nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber entgegenhalten, dass, wenn man den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz wegen des

unmittelbaren Zusammenhangs von Aufwendungen und steuerfreiem Veräußerungsgewinn grundsätzlich bejahen würde, eine Ausdehnung der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung auf ausländische Beteiligungen, bezüglich welcher eine Optionserklärung abgegeben wurde, möglich wäre.

Dies wäre in Anwendung des Grundsatzes der geltungserhaltenden Reduktion möglich, wonach laut Verwaltungsgerichtshof (siehe VwGH 17.4.2008, [2008/15/0064](#); 25.10.2011, [2011/15/0070](#)) eine nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibe, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht stehe, wobei die Verdrängung bloß jenes Ausmaß erreiche, das gerade noch hinreiche, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen.

Ungeachtet dessen stellte sich im gegenständlichen Verfahren aber die grundsätzliche Frage, ob Überlegungen der Kohärenz auf unionsrechtlicher Ebene infolge des Zusammenhangs der Aufwendungen für Firmenwertabschreibung und eines (allfälligen) steuerfreien Veräußerungsgewinnes auch in Fällen, in denen keine Optionserklärung abgegeben wurde, eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.

**13.5.8.** In der Literatur sowie von den Bw wurde als Argument für eine Verneinung der Kohärenz insbesondere auch auf das **Urteil des EuGH vom 18.9.2003, [C-168/01](#), in der *Rs Bosal*** hingewiesen.

In diesem Urteil hat der EuGH jedoch lediglich festgestellt, dass die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen einer Beteiligung nicht davon abhängig gemacht werden dürfe, ob die Gewinne der Tochtergesellschaft im Mitgliedsstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen sei, steuerpflichtig seien.

In dessen Rz 32ff hat der Gerichtshof unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung (siehe EuGH 6.6.2000, [C-35/98](#), *Rs Verkooijen*, und 28.1.1992, C-204/90, *Rs Bachmann*) betont, dass es im Gegensatz zum Ausgangsverfahren damals um die Besteuerung ein- und desselben Steuerpflichtigen gegangen sei. In der *Rs Bosal* gehe es aber um das Verhältnis der Besteuerung der Mutter- und Tochtergesellschaft, also **zweier verschiedener juristischer Personen bzw. Steuerpflichtiger** und läge deshalb kein unmittelbarer Zusammenhang und somit keine Kohärenz vor.

Im berufungsgegenständlichen Fall betreffen die Aufwendungen (Firmenwertabschreibung) sowie die (fehlende) Veräußerungsgewinnbesteuerung jedoch ein- und denselben Steuerpflichtigen und liegt insofern **Identität des Steuerpflichtigen** im Sinne der Kohärenzprüfung vor, weshalb sich hieraus aus ho. Ansicht keine eindeutigen Rückschlüsse auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz ergaben.



**13.5.9. Der Europäische Gerichtshof** hat sich jedoch in der Folge im Zusammenhang mit der Prüfung eines allfälligen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit **in weiteren Verfahren** mit dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz in gleichgelagerten Fällen beschäftigt, wobei er zusammenfassend das Vorliegen einer Kohärenz generell verworfen hat, wenn eine Steuerbefreiung von späteren Veräußerungsgewinnen bloß möglich wäre.

Im Einzelnen sind hier folgende Urteile anzuführen, die auch der deutsche Bundesfinanzhof zum Anlass nahm, die Sichtweise des Europäischen Gerichtshofes als eindeutig anzusehen:

In der ***Rs Rewe Zentralfinanz***, EuGH 29.3.2007, [C-347/04](#), stellte der Gerichtshof fest, dass die Niederlassungsfreiheit einer Regelung eines Mitgliedsstaates entgegenstehe, die für eine in diesem Mitgliedsstaat ansässige Muttergesellschaft die Möglichkeiten einschränke, Verluste aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften steuerlich auszugleichen.

Zum Einwand, dass die Kohärenz der fraglichen Regelung durch die Steuerfreiheit der Gewinne aus der Anteilsveräußerung sichergestellt worden sei, wurde in Rz 67 des Urteils darauf hingewiesen, *„dass im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der gebietsansässigen Muttergesellschaften, die Beteiligungen an Tochtergesellschaften im Ausland halten, das Verbot, Verluste wie die im Ausgangsverfahren fraglichen auszugleichen, unmittelbare Wirkung erzeuge. Daher stelle die Tatsache, dass es **später möglich** wäre, für die **bei einer Veräußerung erzielten Gewinne eine Steuerbefreiung** zu erhalten, wenn ein Gewinn in ausreichender Höhe erzielt werde, **keine Erwägung der steuerliche Kohärenz** dar, mit der die Weigerung, einen sofortigen Ausgleich der Verluste vorzunehmen, die eine Muttergesellschaft mit Anteilen an Tochtergesellschaften im Ausland erlitten hat, gerechtfertigt werden könne.“*

Im Urteil in der ***Rs STEKO Industriemontage GmbH***, EuGH 22.1.2009, [C-377/07](#), bekräftigte der Gerichtshof unter Verweis auf die *Rs Rewe Zentralfinanz*, Rz 67, und die *Rs Deutsche Shell*, EuGH 28.2.2008, [C-293/06](#), dass der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz nur Erfolg haben könne, wenn ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung bestehe. Überdies müsse die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Steuerregelung verfolgte Ziel auf der Ebene des Steuerpflichtigen durch eine **enge Wechselwirkung** zwischen dem Kriterium der Abzugsfähigkeit und dem für die Besteuerung hergestellt werden (in diesem Zusammenhang wiederum Verweis auf *Rewe Zentralfinanz*, Rz 67).

Schließlich stellte der deutsche **Bundesfinanzhof** in seinem **Urteil vom 28.10.2009, BFH I R 27/08**, unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH in der *Rs Rewe Zentralfinanz* und in der *Rs Krankenhaus Ruhesitz Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, EuGH 23.10.2008, [C-157/07](#), in einem Streitfall, in dem es um die Frage der Kohärenz zwischen Abzugsverbot für negative Aktiengewinne und Steuerfreiheit für positive Aktiengewinne ging, fest, *dass kein unmittelbarer Zusammenhang vorliege, da es an einer engen Wechselwirkung beider Vorschriften fehle. Eine solche Wechselwirkung setze voraus, dass beide Vorschriften untrennbar in der Weise miteinander verbunden seien, dass sowohl der Steuervorteil als auch die Steuerbelastung beim Steuerpflichtigen zwingend eintreten. Die bloße Möglichkeit des späteren Eintritts steuerfreier Aktiengewinne begründe dagegen keinen unmittelbaren Zusammenhang mit dem sofortigen Abzugsverbot für negative Aktiengewinne (siehe Rz 28).*

Aufgrund der Eindeutigkeit der Gemeinschaftsrechtslage verzichtete der deutsche Bundesfinanzhof auf ein weiteres Vorabentscheidungsverfahren.

#### **13.5.10. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten obige Aussagen Folgendes:**

Fest steht, dass die Bw den Steuervorteil einer steuerfreien Veräußerungsgewinnbesteuerung nicht zwingend lukrieren kann bzw. muss. Falls sie ihre Beteiligung nämlich nicht veräußert, ist dieser Zusammenhang durchbrochen. Es besteht somit **nur die Möglichkeit** des späteren Eintritts eines steuerfreien Veräußerungsgewinnes; dass dieser Steuervorteil eintritt, ist jedoch nicht zwingend.

Wie der deutsche Bundesfinanzhof unter Verweis auf die zitierte EuGH-Rechtsprechung zusammenfassend festhielt, genügt dies aber nicht für die Herstellung eines unmittelbaren Zusammenhanges, weil es an der geforderten engen Wechselwirkung fehlt. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz ist daher jedenfalls nicht gegeben.

**13.5.11.** Daraus ergibt sich, dass der "unmittelbare Zusammenhang" für den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz auf unionsrechtlicher Ebene enger zu sehen ist als der "unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang" gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 auf innerstaatlicher Ebene.

Während die Aufwendungen aus dem Titel der Firmenwertabschreibung nach ho. Ansicht gemäß § 12 Abs. 2 EStG 1988 jedenfalls als Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Wertänderungen einer internationalen Schachtelbeteiligung zu sehen sind, kann ein unmittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen für Firmenwertabschreibung und einer möglichen steuerfreien Veräußerungsgewinnbesteuerung

für die Annahme des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz auf unionsrechtlicher Ebene aufgrund der Rechtsprechung des EuGH nicht erblickt werden.

**14. Im Endergebnis** war daher festzustellen, dass – wie sich aus der Überprüfung der möglichen Rechtfertigungsgründe unter Punkt 13 ergibt – die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit infolge der Einschränkung der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 2. Satz KStG 1988 auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften durch keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann.

**Die von der Bw behauptete Unionsrechtswidrigkeit dieser nationalen Regelung musste daher entsprechend den dargestellten überwiegenden Literaturmeinungen und der angeführten eindeutigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes bejaht werden.**

**15.** Der Verstoß gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit stellt einen Verstoß gegen eine unionsrechtliche Grundfreiheit dar und somit gegen geltendes europäisches Primärrecht, welches unmittelbar anwendbar ist und entgegenstehendes nationales Recht verdrängt (*Ehrke-Rabel* in *ÖStZ* 2009, 193).

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist im Falle einer Kollision innerstaatlicher und unionsrechtlicher Normen vom **Vorrang des Gemeinschaftsrechts** auszugehen (*Walter-Mayer*, Bundesverfassungsrecht, 9. Aufl., Rz 246/9; *Thun-Hohenstein-Cede*, Europarecht, 3. Aufl., S. 93).

Dabei geht das unmittelbar anwendbare Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht ohne Rücksicht darauf vor, welchen Rang das letztere im Stufenbau der Rechtsordnung des Mitgliedsstaates einnimmt.

Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts ist von allen Organen der Rechtssetzung zu beachten und gilt insbesondere sowohl für Gerichte als auch Verwaltungsbehörden (*Kucsko-Stadlmayer*, Der Vorrang des EU-Rechts vor österreichischem Recht, in: *ecolex* 1995, S. 338ff).

Nationales Recht, das gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht verstößt, bleibt im Rechtsbestand, ist also nicht nichtig. Die Rechtsfolge des Verstoßes besteht in der Nichtanwendbarkeit im konkreten einzelnen Kollisionsfall (vgl. *Ehlers*, Verhältnis des Unionsrechts zum Recht der Mitgliedsstaaten, in *Schulze/Zuleeg/Kadelbach* (Hrsg.), *Europarecht* 2 [2010], 449, 466, Rn 39f). Wie der Verwaltungsgerichtshof festgehalten hat, hat das zur Entscheidung des konkreten Einzelfalles berufene nationale Gericht (Anmerkung: hier die Verwaltungsbehörde) das Unionsrecht in den ihm konkret vorliegenden Konstellationen durchzusetzen. Es hat dabei die Verdrängung (insbesondere Nichtanwendung) für jeden einzelnen konkreten Vorgang zu beurteilen. Dabei geht es darum, ob in Bezug auf die

einzelnen Sachverhaltsbereiche die Verdrängung erforderlich ist, um uneingeschränkt den Vorgaben des Unionsrechts zu entsprechen (VwGH 25.10.2011, [2011/15/0070](#), unter Verweis auf *Rust*, IStR 2009, 382, 385, rechte Spalte).

**15.1. Logische Konsequenz** des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit durch die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften war daher zwecks Herstellung der Unionsrechtskonformität im konkreten Fall die **Ausdehnung** der Möglichkeit auf die Beteiligung an der berufsgegenständlichen Beteiligungskörperschaft, die zwar nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, ihren Sitz aber in der Slowakei, einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union hat.

Dies entspricht der bereits zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.4.2008, [2008/15/0064](#); 25.10.2011, [2011/15/0070](#)), wonach die Verdrängung einer nationalen Regelung bloß jenes Ausmaß erreichen dürfe, das gerade noch hinreiche, um einen unionsrechtskonformen Zustand herzustellen, weswegen eine Änderung einer gesetzlichen Regelung durch die Verwaltungsbehörde zur Herstellung der Unionsrechtskonformität nur im unbedingt notwendigen Ausmaß möglich sei. Die Anordnung des nationalen Gesetzgebers soll nur mit jener Tranche unangewendet bleiben, mit der sie gegen das Unionsrecht verstößt.

**15.2.** Die weitere Möglichkeit, eine Unionsrechtskonformität herzustellen, hätte in einer gänzlichen Streichung dieser Bestimmung bestanden.

Dies würde nach h.o. Ansicht aber einen Eingriff in die nationale Norm über das unbedingt notwendige Ausmaß hinaus, einen Eingriff in die Befugnisse des Gesetzgebers und somit in das Prinzip der Gewaltenteilung darstellen. Insofern steht diese weitere Möglichkeit zur Herstellung einer Unionsrechtskonformität auch nur dem Gesetzgeber zu (siehe hiezu auch *Schuch*, a.a.O., 288; *Hofstätter*, a.a.O., 279f – in beiden Kommentarstellen wurden die Möglichkeiten des "Gesetzgebers" aufgezeigt).

Eine Verdrängung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts aufgrund des Grundsatzes des Anwendungsvorranges darf – so auch *Ehrke-Rabel* in ÖStZ 2009, 194 – nicht zu einer quasi-gesetzgeberischen Tätigkeit des erkennenden Gerichts (Anmerkung: hier der Verwaltungsbehörde) führen. Absolute Grenze jeder Auslegungsmethode muss dabei in Österreich der erkennbare gesetzgeberische Wille sein.

Wie sich aus den unter Punkt 2.1. dargelegten Gesetzesmaterialien ergibt, wurde die Firmenwertabschreibung in § 9 Abs. 7 2. Satz KStG 1988, beschränkt auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, durch den österreichischen Gesetzgeber unter bestimmten Aspekten (Standortförderung, Gleichstellung von share deal und asset deal) völlig bewusst zugelassen. Eine völlige Streichung würde dem Willen des Gesetzgebers nicht gerecht.

**15.3.** Ebenso ist es aus den angeführten Gründen der Verwaltungsbehörde verwehrt, einen eventuellen Nachversteuerungstatbestand bezüglich allfälliger Veräußerungsgewinne zu kreieren, um eine Gleichbehandlung mit der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zu erreichen.

Die EG-Freiheiten, zu welchen auch die Niederlassungsfreiheit gehört, verdrängen entgegenstehendes nationales Recht unabhängig davon, ob ihre unmittelbare Anwendung eine Verschlechterung oder eine Verbesserung der rechtlichen Beurteilung im Verhältnis zur nationalen Rechtslage darstellt (*Ehrke-Rabel*, a.a.O., 194).

Die Verwaltungsbehörde hat im Rahmen der Vollziehung gegen diese Grundfreiheiten verstoßende innerstaatliche Normen dergestalt anzuwenden, dass diese nicht mehr dem Unionsrecht widersprechen. Die Einfügung eines Tatbestandes in das österreichische Normensystem zur Gleichschaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung obliegt unter Beachtung der Gewaltenteilung jedenfalls dem Gesetzgeber, zumal hievon – wenn überhaupt – auch erst möglicherweise in ferner Zukunft liegende Veranlagungszeiträume betroffen wären.

**16. Zusammenfassend ist aufgrund obiger Erwägungen festzuhalten, dass der Bw im gegenständlichen Fall die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht deshalb verwehrt werden darf, weil es sich bei der streitgegenständlichen Beteiligung um eine solche an einer beschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft handelt, die in einem anderen EU-Mitgliedsstaat (Slowakei) ansässig ist.**

#### **V) Konsequenzen aus der rechtlichen Beurteilung laut Punkt IV:**

**1.** Wie unter Punkt IV dieser Entscheidung festgestellt und ausführlich begründet, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Firmenwertabschreibung aus unionsrechtlichen Erwägungen (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit) im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit der Beteiligung – wie der gegenständlichen – an einer in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässigen Beteiligungskörperschaft möglich.

**2.** Der Tatbestand des § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfordert für die Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung aber außerdem

- die Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft im Sinne des Abs. 2, ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem beherrschenden Unternehmen bzw. unmittelbar oder



mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter;

- die Höhe des Firmenwertes ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% der Anschaffungskosten.

**3.** Dass es sich bei der berufungsgegenständlichen Beteiligungskörperschaft um eine solche im Sinne des § 9 Abs. 2 KStG 1988 handelt, kann als erwiesen angenommen werden, da eine slowakische Gesellschaft in der Rechtsform der "s.r.o." einer österreichischen GmbH vergleichbar ist (siehe hiezu EAS 2694 vom 6.2.2006); ab dem Jahr 2006 war die Z s.r.o. auch in die Gruppe miteinbezogen.

Bezüglich der Erfüllung der weiteren Tatbestandselemente erschien die Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes aber als ergänzungswürdig.

**4. Gemäß § 115 BAO** *haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.*

Die Ermittlungstätigkeit obliegt primär der Abgabenbehörde erster Instanz.

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund des Umstandes, dass es sich bei der Beteiligungskörperschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft handelt, sämtliche Ermittlungsschritte in Bezug auf die Prüfung der Erfüllung der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Abs. 7 KStG 1988 unterlassen.

Infolge der nunmehr festgestellten Möglichkeit der Firmenwertabschreibung für die Anschaffung der berufungsgegenständlichen Beteiligung an der beschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft wären im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes jedenfalls weitere Ermittlungsschritte zu setzen, zumal die steuerliche Auswirkung der entsprechenden Feststellungen von erheblichem Umfang ist und sich über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (siehe Ritz, BAO<sup>4</sup>, Wien 2011, § 115 Tz 6 und die dort zit. Jud.).

Wie oben unter Punkt 13.3. dargestellt, wurde der Umstand, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung bei beschränkt steuerpflichtigen

(=ausländischen) Körperschaften Zweifel bestehen könnten, sogar als einer der möglichen Rechtfertigungsgründe vorgebracht.

Wenngleich – wie ebenfalls dargelegt – eine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung von beschränkt steuerpflichtige Körperschaften in diesem Umstand nicht erblickt werden konnte, kann nicht geleugnet werden, dass in diesem Zusammenhang wegen des Auslandsbezuges des Sachverhaltes (vor allem in Bezug auf die Ermittlung allfälliger stiller Reserven) umfangreiche Sachverhaltsermittlungen notwendig sein werden.

So ist eine Einsichtnahme in die bezug habenden Verträge bzw. Vertragsergänzungen im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb zur Klärung der Frage der Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft von einem nicht konzernzugehörigen Veräußerer bzw. einem nicht beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter und der maßgeblichen Anschaffungskosten erforderlich.

Die Ursachen für die variierenden jährlichen Fünfzehntelbeträge aufgrund von Kaufpreisanpassungen werden zu klären sein.

Außerdem werden vor allem Nachweise (unter Umständen Gutachten) über die im nicht abnutzbaren Anlagevermögen der slowakischen Beteiligungskörperschaft enthaltenen stillen Reserven zu überprüfen sein, um zusammen mit dem Eigenkapital den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten gegenübergestellt werden zu können. Daraus wird sich auch die Erreichung der 50%-Grenze der Anschaffungskosten ergeben.

All diese Ermittlungsschritte sind Handlungen, die üblicherweise von Abgabenbehörden erster Instanz großteils im Rahmen von abgabenbehördlichen (Außen)Prüfungsverfahren durchgeführt werden, zumal es sich um Fälle mit Auslandsbezug handelt, die steuerliche Auswirkung von erheblichem Umfang ist und sich über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt.

Erst durch diese Ermittlungen kann im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht abschließend beurteilt werden, ob die von den Bw geltend gemachten Beträge an Firmenwertabschreibung im beantragten Ausmaß zustehen.

**5.** Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob sie

- unterlassene Ermittlungen selbst durchführt,
  - Ermittlungsaufträge gemäß § 279 Abs. 2 erteilt oder
  - nach § 289 Abs. 1 die Berufung kassatorisch erledigt
- (siehe Ritz, a.a.O., § 289 Tz 4).

**6.** Gemäß **§ 289 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären

*ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder ein Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.*

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit des § 289 Abs. 1 BAO nicht erforderlich (siehe Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 11 und die dort zit. Lit.).

Die Bescheidaufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO liegt im **Ermessen** des Unabhängigen Finanzsenates.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu prüfen.

Zur Ermessensübung (zu § 66 Abs. 2 AVG) weist der VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#), ZfVB 2004/234 darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (Ritz, BAO<sup>4</sup>, Wien 2011, § 289 Tz 5).

## **7. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:**

Das von den Parteien im gegenständlichen Berufungsverfahren verfolgte Ziel war die Feststellung durch die Berufungsbehörde, ob die Verweigerung der Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung aufgrund einer Beteiligung an einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen (in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässigen) Körperschaft rechtens ist.

Der Unabhängige Finanzsenat traf in diesem Zusammenhang, wie oben dargestellt, eine klare Aussage (siehe Darstellung der Rechtsanschauung unter Punkt IV).

Bei den angeführten notwendigen Ermittlungsschritten im Zusammenhang mit der Überprüfung der Firmenwertabschreibung handelt es sich um Ermittlungshandlungen, die

üblicherweise von Abgabenbehörden erster Instanz großteils im Rahmen von abgabenbehördlichen (Außen)Prüfungen durchgeführt werden.

Eine Durchführung des Ermittlungsverfahrens durch den Unabhängigen Finanzsenat würde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde bedeuten, was – wie oben zitiert (VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#); *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 5) – nicht im Sinne des Gesetzes wäre.

Eine erstmalige Durchführung der erforderlichen Ermittlungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes bezüglich des Ausmaßes der Firmenwertabschreibung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz würde außerdem schon alleine im Hinblick auf die Wahrung des Parteigehörs, das jeweils die Gelegenheit zur Stellungnahme zu Ermittlungsergebnissen für beide Parteien erfordert, zu erheblichen Verfahrensverzögerungen führen, was der raschen Klärung der Rechtsfrage, die erklärtes Ziel beider Parteien des Verfahrens war und mit der gegenständlichen Entscheidung auch erfolgte, zuwider laufen würde.

Ebenso würde die Beauftragung der Abgabenbehörde erster Instanz mit weiteren Ermittlungshandlungen wiederum einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen, was sich schon allein durch die sich unter Umständen bei einer ausländischen Gesellschaft schwierigere Ermittlung der Werte für die Eruierung der Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung ergeben kann.

Eine weitere Verfahrensverzögerung ist den Bw aber vor allem auch gerade im gegenständlichen Fall nicht zuzumuten, weil sich die materielle Entscheidung aufgrund verfahrensrechtlicher Umstände (Wahl des/der Bescheidadressaten – siehe Darstellung des Verfahrensablaufes) bereits einmal verzögert hat.

Streitgegenständlich war im Berufungsverfahren die grundsätzliche Klärung der Frage, ob eine Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) aufgrund unionsrechtlicher Erwägungen möglich wäre.

Schon die Interessenlage der Parteien – insbesondere der Bw – gebot eine diesbezügliche zügige Entscheidung, die eine Durchführung langwieriger Ermittlungsschritte, die aus dieser rechtlichen Beurteilung in einem weiteren Schritt ergeben, im Vorfeld der Klärung der rechtlichen Grundsatzfrage unökonomisch erscheinen hätten lassen.

Dementsprechend wurden gegen die gewählte Art der Berufungserledigung gemäß § 289 Abs. 1 BAO auch von beiden Parteien des Berufungsverfahrens keine Einwände erhoben.

Gerade den beschriebenen Zweck – die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens neben einer Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz – verfolgte der Gesetzgeber auch mit

der Einführung der Kassationsmöglichkeit des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) (siehe Ritz, a.a.O., § 289 Tz 5).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. April 2013