

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2015/15/0001-3

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 16. April 2013, Zlen. RV/0073-L/11, RV/0074-L/11, RV/0801-L/12, RV/0802-L/12, RV/0798-L/12, betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2010 (mitbeteiligte Parteien: 1. I AG, 2. I GmbH, beide in T, beide vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den mitbeteiligten Parteien Aufwendungen in der Höhe von € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die Zweitmitbeteiligte (eine Gesellschaft mbH) hält als Gruppenträgerin 99,71% der Anteile am Grundkapital der Erstmitbeteiligten (einer Aktiengesellschaft), die ihrerseits wiederum an einer Reihe von großteils in die Unternehmensgruppe eingebundenen beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (mehrheitlich) beteiligt ist. Zu den Beteiligungen der Erstmitbeteiligten zählte in den Jahren 2006 und 2007 unter anderen auch die 100%ige Tochtergesellschaft C Holding GmbH (in der Folge: C GmbH). Diese erwarb neben bereits bestehenden anderen Beteiligungen im Jahr 2005 100% der Anteile an der H s.r.o. Slowakei (in der Folge H). Die C GmbH war ab 2005, die H

(10. Februar 2016)

ab 2006 Gruppenmitglied. Mit Verschmelzungsvertrag und Hauptversammlungsbeschluss vom 17. Juni 2008 wurde die C GmbH (rückwirkend per 31. Dezember 2007) als übertragende Gesellschaft mit der Erstmitbeteiligten als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die Erstmitbeteiligte hält seitdem unmittelbar die Beteiligung an der H.

Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen 2006 bis 2010 wurde zunächst von der C GmbH, später von deren Rechtsnachfolgerin (der Erstmitbeteiligten) jeweils eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 im Zusammenhang mit der slowakischen Tochtergesellschaft H in Höhe von jeweils 1/15 der Hälfte des (im Laufe der Jahre angepassten) Kaufpreises von (ursprünglich) 5,5 Mio. € geltend gemacht. In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung wurde darauf hingewiesen, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Beteiligungen gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG (nunmehr Art. 49 AEUV) verstoße und somit unionsrechtswidrig sei.

Das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte im Rahmen der für die Jahre 2006 bis 2010 ergangenen „Feststellungsbescheide Gruppenmitglied“ betreffend die C bzw. die Erstmitbeteiligte (als deren Rechtsnachfolgerin) diese Firmenwertabschreibung nicht. Nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 könne eine Firmenwertabschreibung nur für Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften erfolgen.

Gegen diese Bescheide erhoben die Erstmitbeteiligte (betreffend die Jahre 2006 und 2007 als Rechtsnachfolgerin der C) und betreffend die Jahre 2006 und 2007 auch die Zweitmitbeteiligte Berufungen; sie machten geltend, die Einschränkung der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf inländische Beteiligungen verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG (nunmehr Art. 49 AEUV) und sei daher unionsrechtswidrig.

Mit dem beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen Folge und hob die Bescheide des Finanzamtes

unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Begründend führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, die Einschränkung der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit und könne durch keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Zur Herstellung der Unionsrechtskonformität im konkreten Fall sei die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der Körperschaft, die zwar nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei, aber ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union habe, auszudehnen. Da zur Ermittlung der Höhe des Firmenwertes – insbesondere auch im Hinblick auf die jährlich mit verschiedenen Beträgen geltend gemachten Abschreibungen – weitere Erhebungen erforderlich seien, seien die Bescheide des Finanzamtes aufzuheben und das Verfahren an das Finanzamt zurückzuverweisen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde. Das Finanzamt macht geltend, § 9 Abs. 7 KStG 1988 stelle mangels objektiver Vergleichbarkeit des in- und ausländischen Sachverhaltes keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) dar. Eine allfällige Beschränkung könne im Hinblick auf den Zweck der Regelung gerechtfertigt werden. Hinsichtlich einer – wie im vorliegenden Fall – nicht-optierten Schachtelbeteiligung sei von der Unionsrechtskonformität des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auszugehen.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete – ebenso wie die mitbeteiligten Parteien – eine Gegenschrift.

Mit Beschluss vom 30. Jänner 2014, 2013/15/0186, EU 2014/0001, legte der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

„1. Steht Art. 107 AEUV (früher Art. 87 EG) in Verbindung mit Art. 108 Abs. 3 AEUV (früher Art. 88 Abs. 3 EG) einer nationalen Maßnahme entgegen, nach der eine – die Steuerbemessungsgrundlage und damit die Steuerlast verringernde – Firmenwertabschreibung bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen

der Gruppenbesteuerung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung in anderen Fällen der Einkommens- und Körperschaftbesteuerung eine derartige Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist?

2. Steht Art. 49 AEUV (früher Art. 43 EG) in Verbindung mit Art. 54 AEUV (früher Art. 48 EG) Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates entgegen, nach denen bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung an einer nicht ansässigen Körperschaft (insbesondere mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat) eine derartige Firmenwertabschreibung nicht vorgenommen werden darf?“

Der EuGH entschied darüber mit Urteil vom 6. Oktober 2015, C-66/14,

*Finanzamt Linz:*

„Art. 49 AEUV steht einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, die es im Rahmen der Gruppenbesteuerung einer Muttergesellschaft erlaubt, beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, die Mitglied einer solchen Gruppe wird, eine Firmenwertabschreibung von bis zu 50 % der Anschaffungskosten der Beteiligung vorzunehmen, ihr dies beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft aber versagt.“

Zur ersten Frage führte der EuGH in diesem Urteil (in den Randnummern 20 bis 24) aus:

„Die erste Frage betrifft die Vereinbarkeit einer steuerlichen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der eine Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft zur Firmenwertabschreibung berechtigt ist, mit den Art. 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV.

Allerdings ist es so, dass der Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43).

Zudem enthält die Vorlageentscheidung keinen Anhaltspunkt, aus dem geschlossen werden könnte, dass – obwohl [die mitbeteiligten Parteien] keinen Nutzen aus einer etwaigen Verletzung der Art. 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV ziehen könnten – die Beantwortung der ersten Vorlagefrage für das vorlegende Gericht erforderlich wäre, um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden.

Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die erste Frage offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht.

Folglich ist die erste Frage unzulässig.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 180/2004 und BGBl. I Nr. 99/2007) ist im Falle der Anschaffung einer Beteiligung u.a. durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in näher beschriebener Weise vorzunehmen. Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben.

Aus dem Urteil des EuGH geht hervor, dass – entgegen dem Beschwerdevorbringen – Art. 49 AEUV der Regelung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 insoweit entgegensteht, als es diese Regelung einer Muttergesellschaft erlaubt, beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, die Mitglied einer solchen Gruppe wird, eine Firmenwertabschreibung der Beteiligung vorzunehmen, ihr dies beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft aber versagt.

Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird für diese Konstellation verdrängt. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. das Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2011/15/0070, VwSlg. 8674/F).

Belastend ist im vorliegenden Fall die Regelung in § 9 Abs. 7 KStG 1988, wonach die Firmenwertabschreibung in Fällen bloß beschränkter Steuerpflicht der Beteiligungskörperschaft generell nicht zusteht. Demnach wird – um einen

unionrechtskonformen Zustand herbeizuführen – die Formulierung „unbeschränkt steuerpflichtigen“ – soweit die Niederlassungsfreiheit reicht – in § 9 Abs. 7 KStG 1988 verdrängt, sodass diese Norm die Firmenwertabschreibung sowohl im Inlandsfall (unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaft) als auch im – im vorliegenden Fall gegebenen – EU-Auslandsfall (beschränkt steuerpflichtige Beteiligungskörperschaft) zulässt.

Zu prüfen ist sodann, ob der steuerlichen Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung entgegensteht, dass die Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich steuerfrei ist (vgl. § 10 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 12 Abs. 2 KStG 1988).

Bei der Firmenwertabschreibung handelt es sich – wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, hervorgeht (451 BlgNR 22. GP, 26) – um eine „steuerliche Förderung der Gruppenbildung“. Der ermittelte Firmenwert ist steuerlich zwingend auf fünfzehn Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben; diese Abschreibung mindert das steuerliche Jahresergebnis.

Die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 hängt in keiner Weise mit einer Änderung des Wertes der Beteiligung zusammen. Sie ist völlig unabhängig von einer allfälligen Wertänderung der Beteiligung vorzunehmen, und kann damit von vornherein nicht in den Anwendungsbereich des auf (sonstige) „Wertänderungen“ abstellenden § 10 Abs. 3 KStG 1988 fallen (und damit auch nicht dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 unterliegen).

Wenn § 9 Abs. 7 vorletzter Teilstrich KStG 1988 (nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, 686 BlgNR 22. GP, 18: klarstellend) anordnet, dass die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge der Firmenwertabschreibung den steuerlich maßgeblichen Buchwert der Beteiligung vermindern, so folgt daraus, dass im Falle einer späteren Veräußerung der Beteiligung eine steuerwirksame Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung erfolgt (vgl. in diesem Sinne in der Folge

auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, 270 BlgNR 23. GP, 9). Die steuerliche Begünstigung der Firmenwertabschreibung soll im Falle der Beteiligungsveräußerung wieder neutralisiert werden.

Die aus § 9 Abs. 7 vorletzter Teilstrich KStG 1988 abzuleitende normative Anordnung der Neutralisierung der Firmenwertabschreibung bei Veräußerung der Beteiligung gilt auch in Bezug auf internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988, für welche die Firmenwertabschreibung im Hinblick auf die unionsrechtlich bedingte Verdrängung des Tatbestandsmerkmals „unbeschränkt steuerpflichtigen“ in § 9 Abs. 7 zweiter Satz KStG 1988 steuerlich geltend gemacht worden ist. Diese Rückgängigmachung der steuerlichen Firmenwertabschreibung stellt nämlich keinen solchen „Gewinn“ bzw. keine solche „Wertänderung“ dar, den bzw. die der Regelungsbereich des § 10 Abs. 3 KStG 1988 erfassen will, sondern ist als vom Gesetz angeordnete Neutralisierung der in Anspruch genommenen Steuerbegünstigung der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 anzusehen.

Somit steht völlig unabhängig von der Frage einer Option nach § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 auch betreffend Beteiligungen an beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (im Rahmen der Niederlassungsfreiheit) steuerlich zu. Weiters ist bei der Veräußerung der internationalen Schachtelbeteiligung die vorgenommene Firmenwertabschreibung – wie dies auch die mitbeteiligte Partei in ihrer Gegenschrift zutreffend aufzeigt – steuerlich gewinnerhöhend nachzuerfassen, also wieder zu neutralisieren (soweit im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungswert gedeckt); dies unabhängig davon, ob die Körperschaft, an der die Beteiligung gehalten wird, zum Zeitpunkt der Veräußerung noch Gruppenmitglied ist oder bereits zuvor aus der Gruppe ausgeschieden ist.

Für die Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung würde anderes gelten, würde es sich bei dieser (an sich, also sowohl im Inlands- als auch im Auslandsfall)

(auch) um eine verbotene Beihilfe iSd Art. 107 AEUV (in Verbindung mit Art. 108 Abs. 3 AEUV) handeln.

Eine Beihilfemaßnahme im Sinne von Art. 107 AEUV, die unter Verstoß gegen die sich aus Art. 108 Abs. 3 AEUV ergebenden Verpflichtungen durchgeführt wird, ist rechtswidrig (vgl. etwa EuGH vom 5. Oktober 2006, C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH* u.a., Rn 40). Nationale Gerichte haben insoweit die Rechte des Einzelnen dagegen zu schützen, dass staatliche Stellen das Verbot der Durchführung von Beihilfen vor dem Erlass einer Entscheidung der Kommission, mit der diese genehmigt wird, verletzen. Das nationale Gericht muss hierbei auch das Gemeinschaftsinteresse voll berücksichtigen (vgl. neuerlich EuGH, C-368/04, Rn 44 und 48). Insbesondere muss das nationale Gericht dabei vermeiden, eine Maßnahme zu treffen, die lediglich zu einer Ausweitung des Kreises der Beihilfeempfänger führen würde (vgl. neuerlich EuGH, C-368/04, Rn 57, sowie EuGH vom 15. Juni 2006, C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA*, Rn 45). Der Effektivitätsgrundsatz gebietet es, (auch zu Lasten eines „Einzelnen“) sämtliche Konsequenzen aus einem Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV zu ziehen (vgl. EuGH vom 11. November 2015, C-505/14, *Klausner Holz Niedersachsen GmbH*, Rn 45). Eine nachträgliche positive Entscheidung der Kommission liegt – anders als im Fall EuGH vom 18. September 2008, C-384/07, *Wienstrom GmbH* – nicht vor.

Bei der Firmenwertabschreibung handelt es sich unstrittig um eine „Steuerbegünstigung“. Die Mitbeteiligte hatte im Rahmen des Abgabenverfahrens diese „Steuerbegünstigung“ geltend gemacht. Ob es sich bei dieser steuerlichen Begünstigung um eine verbotene Beihilfe handelt, erschien dem Verwaltungsgerichtshof zweifelhaft (vgl. die Darlegungen im Vorlagebeschluss vom 30. Jänner 2014; vgl. seither insbesondere *Lang*, ÖStZ 2014/445, 277 ff; zu einem insoweit vergleichbaren Sachverhalt – Geltendmachung einer steuerlichen Begünstigung im eigenen Abgabenverfahren – vgl. EuGH vom 3. März 2005, C-172/03, *Heiser*).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes besteht damit ein Zusammenhang zwischen dem auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Recht (Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung) und den Vorschriften des Unionsrechts (Durchführungsverbot betreffend Beihilfen, Art. 108 Abs. 3 AEUV; vgl. Artikel 94 lit. c der Verfahrensordnung des Gerichtshofes, ABl. L 265 vom 29. September 2012). Auch die Generalanwältin kam in ihren Schlussanträgen vom 16. April 2015 zum – dort näher begründeten – Ergebnis, dass die Relevanz der Vorlagefrage für den Ausgangsrechtsstreit „offensichtlich“ ist (Rn 27 der Schlussanträge).

Ohne erkennbare Auseinandersetzung mit den Schlussanträgen der Generalanwältin kam der EuGH hingegen zur Ansicht, dass die Beantwortung der ersten Vorlagefrage nicht erforderlich sei, um den anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden; dies offenbar gestützt auf die Ansicht, die Mitbeteiligten könnten „keinen Nutzen aus einer etwaigen Verletzung der Art. 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV ziehen“ (Rn 22 des EuGH-Urteils). Es mag nun zutreffen, dass die Mitbeteiligten aus einer Verletzung dieser Bestimmungen – an sich – keinen Nutzen ziehen können. „Offensichtlich“ ist freilich (und geht auch zweifellos aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor), dass die Mitbeteiligten eine Begünstigung begehren (und daraus einen Nutzen ziehen wollen), welcher (allenfalls) das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 AEUV entgegensteht.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Europäische Kommission in ihrer schriftlichen Erklärung vom 23. Mai 2014 zum Vorabentscheidungsersuchen zum Ergebnis gelangte, dass es sich bei der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG um eine staatliche Beihilfe iSv Artikel 107 Abs. 1 AEUV handle (Rn 32 der Stellungnahme, wobei freilich darauf verwiesen wurde, dass es sich hierbei – im Hinblick auf die fehlende Relevanz dieser Vorlagefrage – lediglich um eine hilfsweise und kurze Stellungnahme handle, vgl. Rn 24 der Stellungnahme). Die Europäische Kommission stützte die Selektivität der Beihilfe darauf, dass die Firmenwertabschreibung beim Erwerb einer Beteiligung an ausländischen

Gesellschaften ausgeschlossen ist (vgl. Rn 30 der Stellungnahme). Gerade diesem von der Europäischen Kommission herangezogenen Vergleichspaar zur Selektivität wäre freilich durch die Verdrängung nationalen Rechts durch die Niederlassungsfreiheit (soweit diese reicht) die Grundlage entzogen.

Die Generalanwältin kam – ausführlich und nachvollziehbar begründet – zum Ergebnis, die Regelung der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung könne mangels selektiven Charakters nicht als Beihilfe iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeordnet werden (Rn 117 der Schlussanträge).

Damit scheinen die besseren Gründe dafür zu sprechen, dass keine verbotene Beihilfe vorliegt.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

W i e n , am 10. Februar 2016