

VWGH: AUSDEHNUNG DER FIRMENWERT-ABSCHREIBUNG NACH § 9 ABS. 7 KStG – UND WAS IST NUN ZU TUN?



ANDREAS MITTERLEHNER, MSc, LLB

1. EINLEITUNG

In seiner ursprünglichen Form hat die Gruppenbesteuerung nach § 9 Abs. 7 KStG idF vor AbgÄG 2014 für einen im Rahmen eines Erwerbs einer Beteiligung abgegotenen Firmenwert die Verpflichtung zur Abschreibung auf 15 Jahre vorgesehen. Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 7 KStG war Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Firmenwertabschreibung unter anderem das Vorliegen einer Beteiligung an einer betriebsführenden „*unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft*“. Beim Erwerb einer nur beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft sollte demnach keine Firmenwertabschreibung möglich sein. Begründet wurde die Einschränkung auf Inlandsbeteiligungen damit, dass nur bei diesen eine Vollintegration stattfindet.¹ Gegen diese Einschränkung wurden in der Literatur von Beginn an gemeinschaftsrechtliche Bedenken geäußert.² Diese Bestimmung wurde nun auch von den Höchstgerichten beurteilt.

Mit der Entscheidung des Unabhängige Finanzsenat Linz (UFS)³ vom 16.4.2014 hat das Verfahren seinen Ausgang genommen. Dieser sah, in der Einschränkung auf inländische Beteiligungsgesellschaften, einen Verstoß gegen das Unionsrecht und hat folglich eine Ausweitung der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen an in der EU ansässigen Gruppenmitgliedern zugelassen. Gegen die Entscheidung des UFS erhob die Finanzverwaltung Amtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH). Dieser legte die Frage der Unionskonformität der österreichischen Firmenwertabschreibung in § 9 Abs. 7 KStG dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Klärung vor. Der VwGH wollte jedoch nicht nur eine Klärung hinsichtlich der Vereinbarkeit der Regelung der Firmenwertabschreibung in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit, sondern stellte auch in Frage, ob die Regelung an sich als verbotene Beihilfe zu qualifizieren sein könnte.

2. ENTSCHEIDUNG DES EUGH

Im Herbst 2015 wurde die Entscheidung des EuGH⁴ veröffentlicht, wobei der Gerichtshof die Frage der verbotenen Beihilfe, im Unterschied zu den Schlussanträgen der Generalanwältin, als unzulässige Frage beurteilte und daher unbeantwortet ließ. Zur Frage der Niederlassungsfreiheit merkte der EuGH an, dass aufgrund des Ziels der Regelung der Gruppenbesteuerung – nämlich die Schaffung eines steuerlichen Anreizes zur Bildung von körperschaftlichen Unternehmensgruppen⁵ – der Erwerb von inländischen mit denen von ausländischen Gruppenmitgliedern objektiv vergleichbar ist. Eine Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder ist demnach ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und stellt eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung dar.⁶

3. ENTSCHEIDUNG DES VWGH

Der VwGH hat sich in seiner Entscheidung dem EuGH angeschlossen und hat damit die Ausweitung der Firmenwertabschreibung auf in der EU ansässige Gruppenmitglieder bestätigt. So steht nach Ansicht des VwGH⁷ nationales Recht im Widerspruch zum Unionsrecht was in der Folge zu einer Verdrängung der Wortfolge „*unbeschränkt steuerpflichtig*“ in der Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG führt. Die Firmenwertabschreibung ist daher sowohl für Gruppenmitglieder, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, als auch auf beschränkt steuerpflichtige EU-Gruppenmitglieder anwendbar.

Betreffend der Frage, ob diese Ausweitung der Firmenwertabschreibung zu einer steuerlichen Mehrfachbegünstigung führt und wie eine solche zu vermeiden wäre, hat sich der VwGH ebenfalls in seiner Entscheidung geäußert.⁸ Zu einer solchen Mehrfachbegünstigung kann es durch das Zusammenspiel der (erweiterten)

Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG und der steuerlichen Behandlung von internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG kommen. Durch die steuerwirksame Firmenwertabschreibung sinkt der steuerliche Beteiligungsbuchwert über 15 Jahre kontinuierlich ab. Kommt es nun in der Folge zu einer Veräußerung der internationalen Schachtelbeteiligung bei der die Option nach § 10 Abs. 3 KStG nicht ausgeübt wurde (= steuerneutral), so wäre der daraus resultierende steuerliche Buchgewinn grundsätzlich mangels Steuerwirksamkeit des Veräußerungsgewinnes nicht steuerpflichtig.

Dabei ist zu beachten, dass es sich bei der Firmenwertabschreibung um eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung handelt, mit einer etwaigen tatsächlichen Wertänderung der Beteiligung steht diese Förderung jedoch nicht in Zusammenhang. Es kommt daher durch die Firmenwertabschreibung nur zu einem Absinken des steuerlichen Buchwertes. Auf den unternehmensrechtlichen Buchwert ergibt sich grundsätzlich keine Auswirkung. Nachdem die Regelung der Firmenwertabschreibung unabhängig von tatsächlichen Wertänderungen zwingend anzuwenden ist, fällt diese auch nicht in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 3 KStG. Dieser stellt vielmehr auf die „sonstigen“ Wertänderungen ab. Aus der Bestimmung des § 9 Abs. 7 TS 5 KStG, wonach steuerlich zu berücksichtigende Fünfzehntelbeträge den steuerlichen Buchwert vermindern, ergibt sich, dass im Falle einer späteren Veräußerung der Beteiligung eine steuerwirksame Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung zu erfolgen hat. Die steuerliche Begünstigung der Firmenwertabschreibung ist im Ergebnis daher bei einer Veräußerung wieder zu neutralisieren.

Diese normative Anordnung der Neutralisierung der Firmenwertabschreibung bei Veräußerung der Beteiligung ist auch in Bezug auf internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs. 2 KStG anzuwenden, für welche die Firmenwertabschreibung im Hinblick auf die unionsrechtlich bedingte Verdrängung des Tatbestandsmerkmals „unbeschränkt steuerpflichtigen“ in § 9 Abs. 7 KStG steuerlich geltend gemacht worden sind. 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 erfassen will, sondern ist vielmehr als eine vom Gesetz angeordnete Neutralisierung der in Anspruch genommenen Steuerbegünstigung der Firmenwertabschreibung anzusehen. Der VwGH kommt daher zu dem Ergebnis, dass die Firmenwertabschreibung demnach nicht im Widerspruch zur Regelung des § 10 KStG steht und diese im Ergebnis somit unabhängig von der Bestimmung des § 10 Abs. 3 KStG zur Anwendung kommt.

Kommt es zu einer Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist primär die steuerwirksam geltend gemachte Firmenwertabschreibung steuerlich gewinnerhöhend nachzuerfassen bzw. zu neutralisieren. Diese Nacherfassung hat insoweit zu erfolgen, als die Nacherfassung im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungswert gedeckt ist. Ob die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Veräußerung noch Gruppenmitglied ist, ist für die Nacherfassung hingegen nicht relevant. Erst nachdem die

Nacherfassung erfolgt ist, kommt die Bestimmung des § 10 Abs. 3 KStG zur Anwendung und das bereinigte Veräußerungsergebnis wäre in der Folge steuerneutral. Die Steuerneutralität ist natürlich nur dann gegeben, sofern die Option nach § 10 Abs. 3 KStG nicht ausgeübt wurde.

Der vom EuGH nicht beantworteten Frage der verbotenen Beihilfe, hat sich der VwGH ebenfalls angenommen. Demnach sei von der Generalanwältin⁹ bereits ausführlich und nachvollziehbar begründet worden, dass die Firmenwertabschreibung mangels Selektivität nicht als verbotene Beihilfe zu bewerten ist. Der VwGH schließt damit, dass die besseren Gründe dafür als dagegen sprechen, dass es sich bei der Firmenwertabschreibung nicht um eine verbotene Beihilfe iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt.

4. REAKTION DES GESETZGEBERS UND HANDLUNGSBEDARF IN DER PRAXIS

Im Zuge des AbgÄG 2014 reagierte der Gesetzgeber auf die sich abzeichnende Rechtsprechung und die sich daraus ergebende Ausdehnung der Firmenwertabschreibung. Der Gesetzgeber schaffte die Firmenwertabschreibung für neue Beteiligungen kurz vor deren 10jährigen Jubiläum generell ab. Für „Altfälle“ schränkte er darüber hinaus die Möglichkeit der Anwendung der Firmenwertabschreibung dahingehend ein, dass diese nach § 9 Abs. 7 KStG nur mehr für Anschaffungen, die vor dem 1.3.2014 getätigt wurden, zusteht. Zusätzlich gilt für die Fälle, in denen die Firmenwertabschreibungen noch zusteht, die erhöhte Anforderung des § 26c Z 47 KStG. Nach dieser Übergangsbestimmung sind offene Fünfzehntel nur mehr dann zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte.¹⁰ Wobei ein konkreter Nachweis der Auswirkungen auf die Kaufpreisberechnung nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht erforderlich ist, wenn die inländische Beteiligung innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde.¹¹

Für die Praxis ergibt sich aus den obigen Entscheidungen und der Reaktion des Gesetzgebers die Frage, ob und wie die Firmenwertabschreibung nun noch geltend gemacht werden kann. Hier gilt für fremderworbene EU-Beteiligungen, die seit Einführung der Gruppenbesteuerung bis zur Gesetzesänderung¹⁴ angeschafft wurden, dass sofern sich ein Firmenwert bei der Anschaffung ergeben hat und den erhöhten Anforderungen des § 26c Z 47 KStG entsprochen wird, die noch offenen Fünfzehntel grundsätzlich geltend gemacht werden können.

Mit der Einschränkung, dass eine Auswirkung auf den Kaufpreis erforderlich ist, wollte der Gesetzgeber wohl insbesondere die Beteiligungserwerbe vor dem 1.3.2014 an EU-Gesellschaften ausschließen. So führt die Finanzverwaltung zu beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern aus, dass bei der Anschaffung von Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern nicht davon ausgegangen werden konnte, dass die Firmenwertabschreibung im Kaufpreis der ausländischen Beteiligung Niederschlag fand, da für eine solche Beteiligung gesetzlich

keine Firmenwertabschreibung vorgesehen war.¹² Eine Beeinflussung des Kaufpreises, wie nach § 26c Z 47 KStG gefordert, wäre demnach nicht möglich. Dazu ist anzumerken, dass wie bereits angeführt, seit Einführung der Firmenwertabschreibung iRd Gruppenbesteuerung unionsrechtliche Bedenken gegen die Beschränkung auf rein unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungen geäußert wurden. Sofern eine Einpreisung demnach nicht auch schon auf Basis der bisherigen Zweifel in der Literatur argumentiert werden kann, so liegt wohl spätestens seit der UFS Entscheidung¹³ vom 16.4.2013 zur Ausdehnung der Firmenwertabschreibung eine Rechtsprechung vor, auf Basis derer die Firmenwertabschreibung Einfluss auf die Kaufpreiskalkulation gefunden haben wird.

Darüber hinaus scheint die Zulässigkeit der einschränkenden Bestimmung des § 26c Z 47 KStG vor dem Hintergrund der oben angeführten Entscheidungen des EuGH und des VwGH insgesamt fraglich.¹⁵ Diese müsste durch den Vorrang des Unionsrechts verdrängt werden. Wie auch beim Inlandsfall¹⁶, wird man daher davon ausgehen können, dass bei einer zeitnahen Einbindung eines EU-Gruppenmitgliedes in die Unternehmensgruppe, eine Kaufpreisbeeinflussung vorliegt. Ein konkreter Nachweis scheint dann auch für ein EU-Gruppenmitglied nicht erforderlich.

Für Steuerklärungen, die Zeiträume vor dem 1.3.2014 betreffen, ist eine Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung gegebenenfalls auch noch rückwirkend möglich, sofern noch keine rechtskräftigen Bescheide vorliegen. Bei bereits rechtskräftig veranlagten Zeiträumen kommen die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten des § 299 iVm § 302 Abs. 1 BAO (Bescheidaufhebung binnen Einjahresfrist) sowie nach § 303 BAO¹⁷ (z.B. Verfahrenswiederaufnahmen infolge einer Betriebsprüfung in Betracht) infrage. Möglich wäre eventuell für bereits verjährte Veranlagungszeiträume eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG. In diesem Kontext sei auch noch einmal darauf hingewiesen, dass die Firmenwertabschreibung ab Gruppenzugehörigkeit der Beteiligung grundsätzlich zwingend vorzunehmen ist.

Die Firmenwertabschreibung kann auch für noch offene Zeiträume nach dem 1.3.2014 bei Alterwerben unter den gleichen Bedingungen weiterberücksichtigt werden.

Da dies der in den KStR¹⁹ formulierten Auffassung der Finanzverwaltung entgegensteht, ist eine ausdrückliche Offenlegung iSd § 119 BAO geboten. Dies kann mittels Erklärung in den Beilagen oder einem Begleitschreiben zur jeweiligen Steuerklärung – unter Verweis auf die eindeutige Rechtsprechung des EuGH und VwGH – erfolgen.

5. ZUSAMMENFASSUNG

Die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG idF vor AbgÄG14 stellt einen Verstoß gegen das Unionsrecht dar. Diese steht daher grundsätzlich auch für beschränkt steuerpflichtige EU-Gruppenmitglieder zu. Die Ausdehnung der Firmenwertabschreibung steht nach Ansicht des VwGH auch die Bestimmung des § 10 Abs. 3 KStG nicht entgegen. Im Falle einer Veräußerung kommt es hier zu einer Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung.

Für noch offene Fünfzehntel steht die Firmenwertabschreibung damit auch bei EU-Gruppenmitgliedern – unter den gleichen Voraussetzungen wie für Inlandsmitglieder – zu, sofern diese vor dem 1.3.2014 angeschafft wurden. Bei bereits rechtskräftig veranlagten Zeiträumen kommen die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der Bescheidaufhebung binnen Einjahresfrist sowie eine Verfahrenswiederaufnahmen in Betracht. ■

- 1 Vgl. *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33 (36).
- 2 Siehe unter anderem: *Tumpel/Tissot* Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen in *Quantschnigg et al* (Hrsg) Gruppenbesteuerung, 435 (475 ff); *Stefaner/Weninger*, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, (406) 409; *Hirschler/Schindler*, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa?, IStR 2004, 505 (511); *Hofstätter/Plansky*, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (361); *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – ein erster Überblick, SWK 2004, 306 (311).
- 3 UFS 16.4.2013, RV/0073-L/11.
- 4 EuGH 6.10.2015, C-66/14, Finanzamt Linz.
- 5 Dies wurde in den Erläuterungen zum StRefG 2005 mit dem Ziel der Stärkung des Wirtschaftsstandorts Österreichs und einer Förderung zur Bildung von Unternehmensgruppen begründet. Wobei sich die wesentliche Attraktivität der Bestimmung aus dem Effekt der Steuerstundung ergab.
- 6 Für eine ausführliche Besprechung der Entscheidung des EuGH bzw. der Schlussanträge der GA siehe u.a.: *Wurm*, Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Gruppenmitglieder unionsrechtswidrig, SWK 2015, 1367 (1367 ff); *Mechtler/Pinetz*, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, SWI 2016, 20 (20ff); *Novosel/Novosel/Patloch/Patloch*, Die Firmenwertabschreibung in der österreichischen Unternehmensgruppe im Lichte des Unionsrechts, ÖStZ 2015, 627 (629 ff).
- 7 VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001.
- 8 Dieses Verhältnis war auch in der Literatur strittig, siehe dazu eine übersichtliche Darstellung in: *Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 9 Rz 117a; sowie *Zorn*, Zur Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG auf EU-Gruppenmitglieder, RdW 2016, 205 (205 ff).
- 9 Schlussanträge der GA *Kokett* vom 16.4.2015, C-66/14 Finanzamt Linz.
- 10 Weiters ist Voraussetzung, dass die Einbeziehung der erworbenen Gesellschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Gesellschaft erfolgte, welches im Kalenderjahr 2015 endete
- 11 Vgl. KStR 2013 Rz 1110a.
- 12 Vgl. KStR 2013 Rz 1110c.
- 13 UFS 16.4.2013, RV/0073-L/11.
- 14 Dies umfasst den Zeitraum ab 2005 bis vor dem 1.3.2014.
- 15 Siehe dazu unter anderem: *Wurm*, VwGH zur Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG bei EU-Gruppenmitgliedern, SWK 2016, 624 (627); *Mechtler/Pinetz*, Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, SWI 2016, 20 (28 ff); *Blum*, Die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG aF: Rechtsfolgen bei Pflicht zur Ausweitung auf Auslandsbeteiligungen, SWI 2015, 334 (343).
- 16 Vgl. KStR 2013 Rz 1110a, mit einer Frist von 3 Jahren für den Inlandsfall.
- 17 Zu beachten ist, dass die dargestellte Rechtsprechung für sich grundsätzlich keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.
- 18 Vgl. KStR 2013 Rz 1110; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² 173.
- 19 Vgl. KStR 2013 Rz 1110c.