

TE Vwgh Erkenntnis 2023/3/1 Ro 2022/13/0008

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.03.2023

Index

E000 EU- Recht allgemein

E1E

E2A Assoziierung Türkei

E2A E02401013

E2A E11401020

E2D Assoziierung Türkei

E2D E02401013

E2D E05204000

E2D E11401020

E3D E02401013

E3D E11401020

E6j

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

59/04 EU - EWR

Norm

ARB1/80

ARB1/80 Art13

EURallg

KStG 1988 §26c Z47

KStG 1988 §9 Abs7

VwRallg

12010E021 AEUV Art21

21970A1123(01) ZusProt AssAbk Türkei

21970A1123(01) ZusProt AssAbk Türkei Art41 Abs1

31964D0732 AssozAbk Türkei

61998CJ0037 Savas VORAB

62001CJ0317 Abatay VORAB

62005CJ0016 Tum und Dari VORAB

62006CJ0228 Soysal und Savatli VORAB

62011CJ0221 Demirkan VORAB

62011CJ0256 Dereci VORAB

62014CJ0066 Finanzamt Linz VORAB

1. KStG 1988 § 26c heute
 2. KStG 1988 § 26c gültig ab 30.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2025
 3. KStG 1988 § 26c gültig von 24.12.2025 bis 29.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 4. KStG 1988 § 26c gültig von 31.05.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
 5. KStG 1988 § 26c gültig von 20.07.2024 bis 30.05.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
 6. KStG 1988 § 26c gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
 7. KStG 1988 § 26c gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
 8. KStG 1988 § 26c gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 9. KStG 1988 § 26c gültig von 15.02.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
 10. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
 11. KStG 1988 § 26c gültig von 08.01.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 12. KStG 1988 § 26c gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
 13. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
 14. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
 15. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 16. KStG 1988 § 26c gültig von 19.10.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2017
 17. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 18.10.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
 18. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
 19. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
 20. KStG 1988 § 26c gültig von 19.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
 21. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2016 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
 22. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 23. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
 24. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 25. KStG 1988 § 26c gültig von 19.06.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2015
 26. KStG 1988 § 26c gültig von 21.02.2015 bis 18.06.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
 27. KStG 1988 § 26c gültig von 30.12.2014 bis 20.02.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 28. KStG 1988 § 26c gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 29. KStG 1988 § 26c gültig von 30.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
 30. KStG 1988 § 26c gültig von 03.07.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
 31. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2012 bis 02.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 32. KStG 1988 § 26c gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
 33. KStG 1988 § 26c gültig von 08.12.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
 34. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
 35. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
 36. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
 37. KStG 1988 § 26c gültig von 28.07.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
 38. KStG 1988 § 26c gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 39. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
 40. KStG 1988 § 26c gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
 41. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
 42. KStG 1988 § 26c gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 43. KStG 1988 § 26c gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 44. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
 45. KStG 1988 § 26c gültig von 16.02.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
 46. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 47. KStG 1988 § 26c gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
-
1. KStG 1988 § 9 heute
 2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

3. KStG 1988 § 9 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2016 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
7. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
8. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
12. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
14. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
15. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
18. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der M GmbH in W, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. November 2021, Zl. RV/7105613/2017, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine österreichische Gesellschaft und Gruppenmitglied der P-Gruppe. Im Jahr 2013 erwarb sie die Anteile an der türkischen D A.S., die ab 2014 in die Unternehmensgruppe miteinbezogen wurde. In den Steuererklärungen 2014 und 2017 machte die Revisionswerberin ein Fünfzehntel einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 iVm der Übergangsvorschrift des § 26c Z 47 KStG 1988 geltend. Die Revisionswerberin ist eine österreichische Gesellschaft und Gruppenmitglied der P-Gruppe. Im Jahr 2013 erwarb sie die Anteile an der türkischen D A.S., die ab 2014 in die Unternehmensgruppe miteinbezogen wurde. In den Steuererklärungen 2014 und 2017 machte die Revisionswerberin ein Fünfzehntel einer Firmenwertabschreibung gemäß Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 in Verbindung mit der Übergangsvorschrift des Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 geltend.

2 Das Finanzamt verweigerte in den Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2014 und 2017 die Anerkennung der Firmenwertabschreibung, weil es sich bei der Gesellschaft um kein Gruppenmitglied aus dem EU/EWR-Raum handeln würde.

3 In der dagegen erhobenen Beschwerde machte die Revisionswerberin geltend, dass aufgrund des Assoziierungsabkommens EWG/Türkei eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegen würde, wenn die Firmenwertabschreibung steuerlich nicht abzugsfähig wäre.

4 Das Bundesfinanzgericht führte eine mündliche Verhandlung durch, in der von den Parteien übereinstimmend dargelegt wurde, dass der Kaufpreis für die türkische Tochtergesellschaft durch die potentiell zustehende Firmenwertabschreibung tatsächlich beeinflusst wurde.

5 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als unbegründet ab. Der Sachverhalt sei unstrittig. Die Kaufpreisbeeinflussung durch die Firmenwertabschreibung sei im Verfahren ausführlich und schlüssig dargelegt

worden. § 9 Abs. 7 KStG 1988 in der im Veranlagungsjahr geltenden Fassung habe jedoch die Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung lediglich im Fall des Erwerbs von Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft vorgesehen. Zweifelsfrei erfülle der Beteiligungserwerb der Revisionswerberin an der türkischen D diese Voraussetzungen nicht. Strittig sei, ob aufgrund der Stillhalteklausele im Assoziierungsabkommen mit der Türkei die Firmenwertabschreibung auch im Fall des gegenständlichen Beteiligungserwerbs zur Anwendung käme. Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als unbegründet ab. Der Sachverhalt sei unstrittig. Die Kaufpreisbeeinflussung durch die Firmenwertabschreibung sei im Verfahren ausführlich und schlüssig dargelegt worden. Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 in der im Veranlagungsjahr geltenden Fassung habe jedoch die Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung lediglich im Fall des Erwerbs von Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft vorgesehen. Zweifelsfrei erfülle der Beteiligungserwerb der Revisionswerberin an der türkischen D diese Voraussetzungen nicht. Strittig sei, ob aufgrund der Stillhalteklausele im Assoziierungsabkommen mit der Türkei die Firmenwertabschreibung auch im Fall des gegenständlichen Beteiligungserwerbs zur Anwendung käme.

6 Im Urteil des EuGH vom 15. November 2011, C-256/11, Rz 89, habe der Gerichtshof ausgeführt, dass eine Stillhalteklausele, wie sie Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls enthalte, nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift habe, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar mache und an dessen Stelle trete, sondern eine gleichsam verfahrensrechtliche Vorschrift darstelle, die in zeitlicher Hinsicht festlege, nach welchen Bestimmungen der Regelung eines Mitgliedsstaats die Situation eines türkischen Staatsangehörigen zu beurteilen sei, der in einem Mitgliedstaat von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen wolle. In Rz 90 werde diesbezüglich präzisiert, dass den innerstaatlichen Stellen das absolute Verbot auferlegt werde, durch eine Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung dieser Freiheit einzuführen. Hierzu werde festgehalten, dass zum relevanten Vergleichszeitpunkt 1. Jänner 1995 keine Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung bestanden habe. Es möge zwar zutreffen, dass aufgrund der zwischenzeitlichen Abänderung der österreichischen Vorschriften für einen begrenzten Zeitraum die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung für den Erwerb von Anteilen an inländischen und - aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben - letztlich auch hinsichtlich EU-Gesellschaften im Rahmen einer Unternehmensgruppe bestanden habe. Dies ändere jedoch nichts daran, dass sich die (Un-)Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung im Fall des Erwerbs einer Beteiligung an einer türkischen Gesellschaft im Vergleich zum 1. Jänner 1995 nicht geändert habe. Es liege daher aus Sicht des Bundesfinanzgerichts keine neue Beschränkung vor, da die Situation hinsichtlich Firmenwertabschreibungen für Erwerbe von Beteiligungen an türkischen Gesellschaften unverändert geblieben sei. Die Firmenwertabschreibung sei daher zu Recht versagt worden. Die ordentliche Revision wurde zugelassen, weil es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Absetzbarkeit einer Firmenwertabschreibung für türkische Gruppenmitglieder gebe.

Im Urteil des EuGH vom 15. November 2011, C-256/11, Rz 89, habe der Gerichtshof ausgeführt, dass eine Stillhalteklausele, wie sie Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls enthalte, nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift habe, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar mache und an dessen Stelle trete, sondern eine gleichsam verfahrensrechtliche Vorschrift darstelle, die in zeitlicher Hinsicht festlege, nach welchen Bestimmungen der Regelung eines Mitgliedsstaats die Situation eines türkischen Staatsangehörigen zu beurteilen sei, der in einem Mitgliedstaat von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen wolle. In Rz 90 werde diesbezüglich präzisiert, dass den innerstaatlichen Stellen das absolute Verbot auferlegt werde, durch eine Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung dieser Freiheit einzuführen. Hierzu werde festgehalten, dass zum relevanten Vergleichszeitpunkt 1. Jänner 1995 keine Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung bestanden habe. Es möge zwar zutreffen, dass aufgrund der zwischenzeitlichen Abänderung der österreichischen Vorschriften für einen begrenzten Zeitraum die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung für den Erwerb von Anteilen an inländischen und - aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben - letztlich auch hinsichtlich EU-Gesellschaften im Rahmen einer Unternehmensgruppe bestanden habe. Dies ändere jedoch nichts daran, dass sich die (Un-)Möglichkeit der Vornahme einer Firmenwertabschreibung im Fall des Erwerbs einer Beteiligung an einer türkischen Gesellschaft im Vergleich zum 1. Jänner 1995 nicht geändert habe. Es liege daher aus Sicht des Bundesfinanzgerichts keine neue Beschränkung vor, da die Situation hinsichtlich Firmenwertabschreibungen für Erwerbe von Beteiligungen an türkischen Gesellschaften unverändert geblieben sei. Die Firmenwertabschreibung sei daher zu Recht versagt worden. Die ordentliche Revision wurde zugelassen, weil es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Absetzbarkeit einer Firmenwertabschreibung für türkische Gruppenmitglieder gebe.

7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die vorbringt, es liege eine neue

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit iSd Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls zum Assoziierungsabkommen der EWG mit der Türkei vor. Nachdem Inlandsfall und Türkeifall zum 1. Jänner 1995 (EU-Beitritt Österreichs) vor Einführung der Gruppenbesteuerung gleichgestellt gewesen seien (keine Firmenwertabschreibung in beiden Fällen), liege durch die Einführung der Firmenwertabschreibung für inländische Gruppenmitglieder eine „neue“ Beschränkung iSd Stillhalteklausele des Zusatzprotokolls vor. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die vorbringt, es liege eine neue Beschränkung der Niederlassungsfreiheit iSd Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls zum Assoziierungsabkommen der EWG mit der Türkei vor. Nachdem Inlandsfall und Türkeifall zum 1. Jänner 1995 (EU-Beitritt Österreichs) vor Einführung der Gruppenbesteuerung gleichgestellt gewesen seien (keine Firmenwertabschreibung in beiden Fällen), liege durch die Einführung der Firmenwertabschreibung für inländische Gruppenmitglieder eine „neue“ Beschränkung iSd Stillhalteklausele des Zusatzprotokolls vor.

8 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 § 9 Abs. 7 KStG 1988 in der für die Veranlagungen 2014 und 2017 anzuwendenden Fassung lautet: Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 in der für die Veranlagungen 2014 und 2017 anzuwendenden Fassung lautet:

„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (Paragraph 6, Ziffer 2, Litera a, des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Absatz 4,) vor dem 1. März 2014 durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Absatz 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. Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (Paragraph 6, Ziffer 2, Litera 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. Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, weiter zu berücksichtigen.

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

- Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.
- Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.“

11 § 26c Z 47 KStG 1988 lautet: Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 lautet:

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

1 2 Artikel 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls vom 23. November 1970 zum Assoziierungsabkommen EWG-Türkei vom 12. September 1963 lautet: Artikel 41 Absatz eins, des Zusatzprotokolls vom 23. November 1970 zum Assoziierungsabkommen EWG-Türkei vom 12. September 1963 lautet:

„Artikel 41

(1) Die Vertragsparteien werden untereinander keine neuen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs einführen.“

1 3 Der Gesetzgeber hat im Jahr 2005 in § 9 Abs. 7 KStG 1988 eine Firmenwertabschreibung beim Erwerb inländischer Gruppenmitglieder eingeführt. Der EuGH hat mit Urteil vom 6. Oktober 2015, C-66/14, ausgesprochen, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Gruppenmitglieder unionsrechtswidrig ist (vgl. dazu auch VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001). Der Gesetzgeber hat im Jahr 2005 in Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 eine Firmenwertabschreibung beim Erwerb inländischer Gruppenmitglieder eingeführt. Der EuGH hat mit Urteil vom 6. Oktober 2015, C-66/14, ausgesprochen, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Gruppenmitglieder unionsrechtswidrig ist (vergleiche , dazu auch VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001).

1 4 Zu diesem Zeitpunkt hatte der Gesetzgeber bereits mit dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 3/2014, die steuerliche Regelung in § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Beteiligungserwerbe vor dem 1. März 2014 begrenzt, womit für Neuerwerbe von Beteiligungen keinerlei Firmenwertabschreibung mehr zur Verfügung stehen sollte. Für die vor dem 1. März 2014 angeschafften Beteiligungen wurde zudem in § 26c Z 47 KStG 1988 hinsichtlich der weiteren Abziehbarkeit noch offener Fünfzehntel aus einer Firmenwertabschreibung eine Vertrauensschutzklausel eingeführt. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Gesetzgeber bereits mit dem AbgÄG 2014, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 3 aus 2014, die steuerliche Regelung in Paragraph 9, Absatz 7, KStG 1988 auf Beteiligungserwerbe vor dem 1. März 2014 begrenzt, womit für Neuerwerbe von Beteiligungen keinerlei Firmenwertabschreibung mehr zur Verfügung stehen sollte. Für die vor dem 1. März 2014 angeschafften Beteiligungen wurde zudem in Paragraph 26 c, Ziffer 47, KStG 1988 hinsichtlich der weiteren Abziehbarkeit noch offener Fünfzehntel aus einer Firmenwertabschreibung eine Vertrauensschutzklausel eingeführt.

15 Eine Firmenwertabschreibung kann nur dann weiterhin geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen hierfür iSd Übergangsvorschrift erfüllt sind. Die Übergangsvorschrift soll ausweislich der Erläuterungen jenen Fällen, die unter den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz fallen, die Weiterführung der Firmenwertabschreibung ermöglichen. Die Vorschrift ist daher vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Judikatur zum Vertrauensschutz auszulegen.

16 Entscheidend für den Erhalt der noch offenen Fünfzehntelabschreibungen für vor dem 1. März 2014 erfolgte Beteiligungserwerbe ist, dass „sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“.

1 7 Der Vertrauensschutztatbestand soll nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes immer dann zur

Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt (vgl. VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023). Der Vertrauensschutztatbestand soll nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt vergleiche , VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023).

18 Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung ist nach dem abstrakt formulierten Gesetzestext nicht erforderlich. Allerdings hat der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, im Zweifelsfall darzulegen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können (vgl. nochmals VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023). Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung ist nach dem abstrakt formulierten Gesetzestext nicht erforderlich. Allerdings hat der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, im Zweifelsfall darzulegen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können vergleiche , nochmals VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023).

19 Die Revisionswerberin hat im Beschwerdeverfahren geltend gemacht, dass aufgrund der Entscheidung des UFS vom 16. April 2013, RV/0073-L/11 ua, die in weiterer Folge zum Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes an den EuGH in der Rs C-66/14, Finanzamt Linz, geführt hat, die als erfolgversprechend eingestufte Aussicht auf die Firmenwertabschreibung tatsächlich Eingang in die Kaufpreisüberlegungen gefunden hat. Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass eine tatsächliche Beeinflussung des Kaufpreises von der Revisionswerberin im Verfahren schlüssig dargestellt wurde.

20 Voraussetzung für die weitere Geltendmachung der Firmenwertabschreibung ist, dass diese überhaupt dem Grunde nach zusteht.

2 1 Da das türkische Gruppenmitglied nicht aus dem EU/EWR-Raum stammt, wäre eine Berufung auf die Niederlassungsfreiheit nur dann möglich, wenn Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls des Abkommens EWG/Türkei auf den Revisionsfall anwendbar wäre. Da das türkische Gruppenmitglied nicht aus dem EU/EWR-Raum stammt, wäre eine Berufung auf die Niederlassungsfreiheit nur dann möglich, wenn Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls des Abkommens EWG/Türkei auf den Revisionsfall anwendbar wäre.

2 2 Die Stillhalteklausele des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls verbietet es den Vertragsparteien, untereinander neue Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs einzuführen. Die Stillhalteklausele verpflichtet somit die Mitgliedstaaten, die Einführung neuer Maßnahmen zu unterlassen, die bezwecken oder bewirken, dass die Ausübung der Niederlassungsfreiheit oder des freien Dienstleistungsverkehrs durch einen türkischen Staatsangehörigen strengerer Voraussetzungen als denjenigen unterworfen wird, die für ihn galten, als das Zusatzprotokoll in Bezug auf den betreffenden Mitgliedstaat in Kraft trat (vgl. EuGH 19.2.2009, C-228/06, Soysal und Savatli, Rn 4; 24.9.2013, C-221/11, Demirkan, Rn 39; 11.5.2000, C-37/98, Savas, Rn 69, 71). Die Stillhalteklausele des Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls verbietet es den Vertragsparteien, untereinander neue Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs einzuführen. Die Stillhalteklausele verpflichtet somit die Mitgliedstaaten, die Einführung neuer Maßnahmen zu unterlassen, die bezwecken oder bewirken, dass die Ausübung der Niederlassungsfreiheit oder des freien Dienstleistungsverkehrs durch einen türkischen Staatsangehörigen strengerer Voraussetzungen als denjenigen unterworfen wird, die für ihn galten, als das Zusatzprotokoll in Bezug auf den betreffenden Mitgliedstaat in Kraft trat vergleiche , EuGH 19.2.2009, C-228/06, Soysal und Savatli, Rn 4; 24.9.2013, C-221/11, Demirkan, Rn 39; 11.5.2000, C-37/98, Savas, Rn 69, 71).

23 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH stellt Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls einen genauen und nicht an Bedingungen geknüpften Grundsatz auf, der hinreichend wirksam ist, um von einem nationalen Gericht angewandt zu werden, und der folglich die Rechtsstellung des Einzelnen regeln kann. Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls ermöglicht es daher türkischen Staatsangehörigen, sich vor den nationalen Gerichten auf die Rechte, die er ihnen verleiht, zu berufen, um die Anwendung entgegenstehender Vorschriften des innerstaatlichen Rechts auszuschließen (vgl. EuGH 20.9.2007, C-16/05, Tum und Dari, Rn 46). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH stellt Artikel 41,

Absatz eins, des Zusatzprotokolls einen genauen und nicht an Bedingungen geknüpften Grundsatz auf, der hinreichend wirksam ist, um von einem nationalen Gericht angewandt zu werden, und der folglich die Rechtsstellung des Einzelnen regeln kann. Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls ermöglicht es daher türkischen Staatsangehörigen, sich vor den nationalen Gerichten auf die Rechte, die er ihnen verleiht, zu berufen, um die Anwendung entgegenstehender Vorschriften des innerstaatlichen Rechts auszuschließen vergleiche , EuGH 20.9.2007, C-16/05, Tum und Dari, Rn 46).

2 4 Der EuGH hat ebenfalls entschieden, dass die in Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls enthaltene Stillhalteklausele nicht aus sich heraus geeignet ist, türkischen Staatsangehörigen allein auf der Grundlage des Unionsrechts ein Niederlassungsrecht und ein damit einhergehendes Aufenthaltsrecht zu verleihen, und dass sie ihnen auch kein Recht auf freien Dienstleistungsverkehr oder ein Recht zur Einreise in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats verschaffen kann (vgl. EuGH 15.11.2011, C-256/11, Dereci, Rn 88, mwN). Der EuGH hat ebenfalls entschieden, dass die in Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls enthaltene Stillhalteklausele nicht aus sich heraus geeignet ist, türkischen Staatsangehörigen allein auf der Grundlage des Unionsrechts ein Niederlassungsrecht und ein damit einhergehendes Aufenthaltsrecht zu verleihen, und dass sie ihnen auch kein Recht auf freien Dienstleistungsverkehr oder ein Recht zur Einreise in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats verschaffen kann vergleiche , EuGH 15.11.2011, C-256/11, Dereci, Rn 88, mwN).

25 Die Entwicklung der wirtschaftlichen Freiheiten zur Ermöglichung einer generellen Freizügigkeit, die mit der nach Art. 21 AEUV für die Unionsbürger geltenden vergleichbar wäre, ist nicht Gegenstand des Assoziierungsabkommens. Ein allgemeiner Grundsatz der Freizügigkeit zwischen der Türkei und der Union ist nämlich weder in diesem Abkommen oder seinem Zusatzprotokoll noch im Beschluss Nr. 1/80 des Assoziationsrats vom 19. September 1980 über die Entwicklung der Assoziation vorgesehen, der allein die Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrifft (vgl. EuGH 24.9.2013, C-221/11, Demirkan, Rn 53). Die Entwicklung der wirtschaftlichen Freiheiten zur Ermöglichung einer generellen Freizügigkeit, die mit der nach Artikel 21, AEUV für die Unionsbürger geltenden vergleichbar wäre, ist nicht Gegenstand des Assoziierungsabkommens. Ein allgemeiner Grundsatz der Freizügigkeit zwischen der Türkei und der Union ist nämlich weder in diesem Abkommen oder seinem Zusatzprotokoll noch im Beschluss Nr. 1/80 des Assoziationsrats vom 19. September 1980 über die Entwicklung der Assoziation vorgesehen, der allein die Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrifft vergleiche , EuGH 24.9.2013, C-221/11, Demirkan, Rn 53).

2 6 Die Stillhalteklausele, wie sie Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls enthält, hat nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar macht und an dessen Stelle tritt, sondern stellt eine gleichsam verfahrensrechtliche Vorschrift dar, die in zeitlicher Hinsicht festlegt, nach welchen Bestimmungen der Regelung eines Mitgliedstaats die Situation eines türkischen Staatsangehörigen zu beurteilen ist, der in einem Mitgliedstaat von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen will (vgl. nochmals EuGH Tum und Dari, Rn 55). In diesem Zusammenhang ist Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls darauf gerichtet, günstige Bedingungen für ihre schrittweise Verwirklichung zu schaffen, indem er den innerstaatlichen Stellen das absolute Verbot auferlegt, durch eine Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung dieser Freiheit einzuführen. Ebenso muss gewährleistet sein, dass sich die Mitgliedstaaten nicht von dem mit der Stillhalteklausele verfolgten Ziel entfernen, indem sie Bestimmungen ändern, die sie nach Inkrafttreten des Zusatzprotokolls in ihrem Gebiet zugunsten der genannten Freiheiten türkischer Staatsangehöriger erlassen haben (vgl. nochmals EuGH Dereci, Rn 94). Die Stillhalteklausele, wie sie Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls enthält, hat nicht die Wirkung einer materiell-rechtlichen Vorschrift, die das maßgebliche materielle Recht unanwendbar macht und an dessen Stelle tritt, sondern stellt eine gleichsam verfahrensrechtliche Vorschrift dar, die in zeitlicher Hinsicht festlegt, nach welchen Bestimmungen der Regelung eines Mitgliedstaats die Situation eines türkischen Staatsangehörigen zu beurteilen ist, der in einem Mitgliedstaat von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen will vergleiche , nochmals EuGH Tum und Dari, Rn 55). In diesem Zusammenhang ist Artikel 41, Absatz eins, des Zusatzprotokolls darauf gerichtet, günstige Bedingungen für ihre schrittweise Verwirklichung zu schaffen, indem er den innerstaatlichen Stellen das absolute Verbot auferlegt, durch eine Verschärfung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Bedingungen neue Hindernisse für die Ausübung dieser Freiheit einzuführen. Ebenso muss gewährleistet sein, dass sich die Mitgliedstaaten nicht von dem mit der Stillhalteklausele verfolgten Ziel entfernen, indem sie Bestimmungen ändern, die sie nach Inkrafttreten des Zusatzprotokolls in ihrem Gebiet zugunsten der genannten Freiheiten türkischer Staatsangehöriger erlassen haben vergleiche , nochmals EuGH Dereci, Rn 94).

27 Eine Beschränkung ist dann als neu im Sinne des Zusatzprotokolls anzusehen, wenn sie die Situation türkischer Staatsangehöriger gegenüber derjenigen erschwert, die sich aus den Vorschriften ergab, die für sie in Österreich in Bezug auf diesen Mitgliedstaat zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Zusatzprotokolls galten (vgl. EuGH 21.10.2003, C-317/01, Abatay, Rn 116). Eine Beschränkung ist dann als neu im Sinne des Zusatzprotokolls anzusehen, wenn sie die Situation türkischer Staatsangehöriger gegenüber derjenigen erschwert, die sich aus den Vorschriften ergab, die für sie in Österreich in Bezug auf diesen Mitgliedstaat zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Zusatzprotokolls galten vergleiche , EuGH 21.10.2003, C-317/01, Abatay, Rn 116).

28 Aus all dem ergibt sich für den Revisionsfall Folgendes:

2 9 Zur Anwendung des Assoziationsabkommens bzw. des Zusatzprotokolls ist zunächst festzuhalten, dass im Revisionsfall nicht die Niederlassungsfreiheit eines türkischen Staatsangehörigen bzw. einer türkischen Gesellschaft beschränkt wird, sondern jene der österreichischen Muttergesellschaft (vgl. EuGH, 66/14, Finanzamt Linz, Rn 29). Inwieweit die Revisionswerberin sich vor diesem Hintergrund auf das Zusatzprotokoll berufen kann, braucht im Revisionsfall aber nicht geklärt zu werden, da die Stillhalteklausele des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls nicht verletzt wurde. Zur Anwendung des Assoziationsabkommens bzw. des Zusatzprotokolls ist zunächst festzuhalten,

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at